

UTFLYTTHINGSSKATT FOR SELSKAPER



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 528
Leveringsfrist: 25.11.2011

Til sammen 17 422 ord

21.11.2011

Forord

Først og fremst vil jeg rette en takk til min mentor Per Wright, som hjalp meg på den lange veien til å finne et tema som jeg syntes var interessant å skrive om. Videre ønsker jeg å rette en takk til min veileder, som har utvist et nøye blikk på feilformuleringer samt et logisk blikk på gjennomføringen. Jeg vil også takke Mette Broen for høyt verdsatt korrekturlesing.

Til slutt en stor takk til Charlotte Johannessen, som har holdt ut med delt hjemmekontor, frustrasjoner og større mengder stress over det siste halve året.

Selv med god hjelp kan feil forekomme. Oppgaven har jeg skrevet selv, og alle feil er mine egne.

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>2</u>
1.1	Formål	2
1.2	Problemstilling	2
1.3	Avgrensing	2
1.4	Oppbygning og gjennomføring	3
<u>2</u>	<u>GJELDENE REGLER FOR UTFLYTTINGSBESKATNING</u>	<u>4</u>
2.1	Hensyn bak reglene for utflyttingsbeskatning	4
2.1.1	Rettsstilstanden før lovendringene i norske regler om utflyttings-/uttaksbeskatning	4
2.2	Skatteplikt for gevinst ved utflytting av selskap. Sktl. §10-71	7
2.2.1	Selskap etter sktl. §2-2 første ledd	7
2.2.2	Skatteplikten til riket må opphøre	8
2.2.3	Hvilke land er omfattet av sktl. §10-71 og hva førte til lovendringen?	10
2.2.4	Gevinstoppgjør	12
2.2.5	Tidfesting	13
2.3	Lovendringene i sktl. §10-71 andre til femte ledd	13
2.3.1	Reaksjoner fra EFTAs overvåkningsorgan	13
2.3.2	Lovforarbeider	23
2.3.3	Resultat og videre applikasjoner	25
2.4	Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av Norge. Sktl. §9-14	25
2.4.1	Avgrensing mot sktl. §10-71	25
2.4.2	Avgrensing mot sktl. §10-70	26
2.4.3	Vilkår for uttaksbeskatning etter §9-14	26
2.4.4	Eiendeler og forpliktelser som omfattes av sktl. §9-14	27
2.4.5	Eiendelene tas ut av norsk beskatningsområde	29

2.4.6	Inntekts- og gevinstoppgjør	29
2.4.7	Terskelbeløp	32
2.4.8	Betalingsutsettelse for visse eiendeler	33
2.4.9	Opphør av skatteplikten for uttatte eiendeler	38
<u>3</u>	<u>OPPFYLLER REGLENE PER I DAG KRAVENE ETTER EØS-AVTALEN?</u>	<u>40</u>
3.1	Sentrale regler	40
3.1.1	EØS-avtalen	40
3.1.2	Hvordan kan utflyttingsskatt være en restriksjon etter EØS-avtalen?	42
3.1.3	EU-dommer og uttalelse fra generaladvokaten	42
3.1.4	Oppsummering dommer	54
<u>4</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>58</u>
4.1	Er det fremdeles rettslig disharmoni etter lovendringen?	58
4.1.1	Er det fremdeles brudd på EU-reglene etter lovendringen i sktl. §10-71?	58
4.1.2	Er det brudd på EU-reglene gjennom bruk av sktl. §9-14?	58
4.1.3	Spesielt om immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander	59
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>61</u>

1 Innledning

1.1 Formål

Formålet med oppgaven er å gi en helhetlig oversikt over de norske reglene for utflyttingsbeskatning av selskaper, og reglenes relasjon til fellesskapsretten som følger av EØS-avtalen og avgjørelser i EU-domstolen.

1.2 Problemstilling

Problemstillingen i oppgaven er å finne ut om de norske reglene om utflyttingsbeskatning for selskaper er i tråd med fellesskapsreglene etter EU/EØS-retten. Spesielt vil det bli lagt vekt på endringene i sktl. §10-71 etter juni 2011 og hvilken rolle sktl. §9-14 har fått etter dette.

1.3 Avgrensning

For at oppgaven skal holde seg innenfor grensene, vil den i stor grad konsentrere seg om situasjonen hvor et selskap flytter ut av Norge, med eller uten selskapets eiendeler. Det finnes mange andre disposisjoner og omorganiseringer som er godt dekket i kildene jeg har brukt, og som til dels er dekket av de samme hensynene som er omtalt i oppgaven, men en omtale av disse ville blitt for omfattende. Dette gjelder spesielt grenseoverskridende fusjoner, fisjoner og andre omorganiseringer.

Oppgaven inneholder mange reranser som i stor grad omhandler EU- og EØS-rettslige spørsmål. Dette gjelder spesielt dommene som er referert, samt brevvekslingen mellom Norge og ESA. Det er likevel ment at hovedtemaet for oppgaven er de norske reglene for utflyttingsbeskatning, og de EØS-rettslige kildene er kun til stede for å belyse de norske reglenes forhold til disse. Det er kun foretatt en kort gjennomgang av de aktuelle reglene i EØS-avtalen.

1.4 Oppbygning og gjennomføring

Oppgaven vil først ta for seg de gjeldende interne regler for utflyttingsbeskatning. Jeg vil starte med en kort gjennomgang av hensynene bak lovreglene og rettstilstanden før lovendringen i 2011. Deretter vil det foretas en utgreiing om skattelovens sentrale regler om skattelegging av selskap ved utflytting og uttak av eiendeler, jf. sktl. §10-71 og sktl. §9-14, respektivt. I omtalen av sktl. §10-71 vil brevvekslingen mellom Norge og ESA spesielt bli omtalt. Jeg vil også ta for meg lovforarbeidene til sktl. §10-71 andre til femte ledd, da disse er av spesiell interesse for problemstillingen.

Etter dette vil jeg ta for meg utvalgte dommer fra EU-domstolen. Dette for å vise hvordan tilsvarende regler i EU tolkes, og hvordan etableringsretten kan gi skranker for medlemsstatenes interne skatteregler. Noen av dommene omhandler ikke utflyttingsskatt direkte, men er med på å belyse sider ved de norske reglene. Denne delen er omfattende, men er det av behov. Det er heller lite av interne rettskilder med tyngde på området, og dommene fra EU har en direkte innflytelse når det kommer til tolkning av EØS-avtalen, som Norge er bundet av. Det kan også argumenteres for at de norske reglene i stor grad er blitt formet etter en europeisk modell. Utflyttingsskatten for selskaper har også en sterk grenseoverskridende side, som naturlig nok må reguleres med tanke på EØS og da spesielt etableringsretten.

2 Gjeldende regler for utflyttingsbeskatning

2.1 Hensyn bak reglene for utflyttingsbeskatning

Mange av de samme hensyn gjør seg gjeldende både for en umiddelbar beskatning ved uttak av rene eiendeler, og forpliktelser som ved utflytting av selskap, så jeg vil i stor grad behandle dem under ett. Enkelte hensyn kan være relevante for skattelovens regler om utflyttingsskatt for selskaper, jf. sktl. §10-71, mens andre kan være relevante for situasjoner hvor det kun uttas eiendeler og forpliktelser, jf. sktl. §9-14. I stor grad gjør hensynene seg gjeldende for begge situasjoner, slik de er omtalt i forarbeidene og domsavgjørelser.

2.1.1 Rettstilstanden før lovendringene i norske regler om utflyttings- /uttaksbeskatning

For å vise hvordan rettstilstanden var før vedtakelsen av den nye skatteloven og bestemmelsene i sktl. §§10-71 og 9-14, vil jeg først ta opp en uttalelse referert i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker (Utvalget). Denne viser behovet for et regelverk som dekker utflyttings- og uttakssituasjoner for selskaper, og forholdet til de forskjellige selskapstypene og EØS-rammeverket. Uttalelsen er også refert til i Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009).

I Finansdepartementets uttalelse av 7. mai 1998 gis det en prinsipiell uttalelse angående uttak av eiendeler og utflytting av selskaper fra norsk beskatningsområde.¹ Uttalelsen gjelder skattespørsmål som reises når et norsk registrert almennaksjeselskap flytter dets styrefunksjon og dets administrative ledelse til utlandet. Spørsmålene som stilles er om selskapets skatteplikt til Norge opphører når det flytter ut av riket, samt om et eventuelt opphør av skatteplikten medfører en skattemessig likvidasjon av selskapet.

Utvalget tok først opp hva som skal til for at et selskap skal være hjemmehørende i Norge dersom selskapet er stiftet i utlandet. Dette på bakgrunn av daværende sktl. §15 som

¹ Utv. 1998. s. 848 pkt. 2

bestemte at «i riket hjemmehørende aktieselskaper» er alminnelig skattepliktig til Norge.² Utvalget kom frem til det beror på en helhetsvurdering: Selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge må være avgjørende. Utover dette ble det lagt vekt på hvor selskapets ledelse og styre var lokalisert. For et norskstiftet selskap som har sitt styre og sentrale ledelse i utlandet, var derimot rettstilstanden ikke like sikker. For disse tilfellene uttalte Utvalget at det måtte foretas en tilsvarende helhetsvurdering under daværende sktl. §15, slik som det ble gjort for utenlandske selskaper. At selskapet var stiftet i Norge, var ikke isolert sett nok til å anse det som «hjemmehørende i Norge,» og at styremøter var lokalisert i utlandet var heller ikke nok til å anse det som hjemmehørende i utlandet.³ Finansdepartementet antok at selskapet, ved utflytting, vil være «fortsatt norsk i relasjon til både aksjelovgivningen og skattelovgivningen, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner.»⁴ Dersom det ble funnet at et norsk selskap ikke lenger var hjemmehørende i riket, oppsto det en plikt for selskapets eiere å oppløse selskapet. Etter daværende selskapsskattelov §5-8, medførte dette likvidasjonsbeskatning. Beskatning kunne også forekomme etter gjennomskjæringsbetraktninger, dersom eierne valgte å ikke likvidere selskapet.⁵ Etter ligningsmyndighetenes syn var det nærliggende å tolke en mangel på avvikling av selskapet i Norge ved utflytting, som «rent skattemessig motivert.»⁶

Behovet for hjemmel i lov som i større grad var dekkende for disse typer transaksjoner/disposisjoner, materialiserte seg. Dette ser man blant annet av forarbeidene til nåværende sktl. §9-14. Det ble her funnet at etter hvert som samfunnet ble mer internasjonalisert, kunne daværende rettstilstand utnyttes til å oppnå fordelsaktige skatteposisjoner, særlig mht. salg av eiendeler hvis verdi var opptjent i Norge. Dette kunne oppnås ved at en eiendel som hadde opptjent en verdi i Norge ble overført ut av norsk beskatningsområde, for så å bli realisert, dvs. solgt eller på annen måte disponert over der.

² Op. Cit. pkt. 3

³ Utv. 1998 s. 848 pkt. 4

⁴ Op.cit pkt. 4

⁵ Op.cit. pkt. 5

⁶ Ibid.

Tidligere var det kun begrenset mulighet for å ilegge skatt på gevinsten av denne type disposisjon: Etter forarbeidende til sktl. §9-14 ble det funnet at dette kunne gi incentiver til å flytte eiendelen, eller selskapet, ut av landet før det ble realisert eller disponert over på annen måte som ville ført til skatt på gevinst i Norge.⁷ Således ble det fremmet forslag om å lovfeste at et rent uttak fra norsk skatteområde skulle anses som innvinningskriterium for en eventuell gevinst på eiendelen. Videre hevdes det i forarbeidene at problemer tilknyttet skattlegging av slike disposisjoner som nevnt ovenfor, gjør seg mest gjeldende for eiendeler med virksomhetstilknytning. Dette legges til grunn da det var, og fremdeles er, en økende internasjonalisering av handel og grenseoverskridende omorganiseringer. Av dette oppstår det en rekke spørsmål med hensyn til hvem som har beskatningsretten i det enkelte tilfellet.⁸

Å miste skattegrunnlaget for eiendeler hvis verdi i stor grad er opptjent innad i riket, kan være et økonomisk problem for et hvert land som baserer utbygging av velferd og infrastruktur på fiskale midler. Problemstillingen har også normative sider. Hvis et selskap benytter seg av et lands infrastruktur, velferdsordninger og/eller annet som i stor grad er finansiert av skatt på inntekt og formue for å opptjene en verdi, bør den verdien da ikke også beskattes i inneværende land? Dette er et spørsmål som i forarbeidene i stor grad besvares positivt, med den følge at Norge bør ha en beskatningsrett forut for en reell realisasjon ved utflytting av selskap eller ved uttak av eiendeler.⁹ Forslaget ble derfor begrenset til å gjelde "i hovedregelen" slike eiendeler.¹⁰

Sktl. §10-71 var, før 2008, kun gjeldende for SE-selskap. Den gjelder nå allment for alle selskaper som er dekket av ordlyden.

⁷ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.2.1

⁸ Innst. O. Nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.1.2.1.1

⁹ Op.cit pkt. 8.1.2.1.1

¹⁰ Op.cit. pkt. 8.1.1

2.2 Skatteplikt for gevinst ved utflytting av selskap. Sktl. §10-71

2.2.1 Selskap etter sktl. §2-2 første ledd

Et av vilkårene for at det skal beregnes skatt på gevinst ved utflytting, er at det dreier seg om et selskap som nevnt i sktl §2-2 første ledd, jf. §10-71 første ledd. Det mest praktiske for denne oppgavens anliggende er i stor grad aksje- og allmennaksjeselskap. Dette er også de typer skattesubjekter som er hyppigst omtalt i forarbeidene til §10-71, hvilket kan ha sammenheng med at det er de mest brukte selskapsformene. Videre er dette selskaper som behandles som selvstendige skattesubjekter, hvilket innebærer at de er skattepliktige for inntekt og fradragsberettigede for tap. jf. §2-2 første ledd.¹¹ §10-71 omfatter etter sitt innhold ikke selskaper som nevnt i §2-2 andre ledd. Dette fordi inntekt fra disse selskapene skattlegges på deltakernes hånd, og ikke på selskapet som eget skattesubjekt. I disse tilfellene er således §10-70 hjemmel for beskatning ved uttak av aksjer eller andeler.

2.2.1.1 Spesielt om SE-selskap (Europeisk Selskap "Societas Europas")

Etter SE-forordningen art. 8 nr. 1, skal ikke det at et SE-selskap flytter til et annet land føre til at det skal anses oppløst. SE-loven §7 bestemmer at ved flytting av et europeisk selskap, skal reglene om fusjon i asal. §§13-14 – 13-17 gjelde så langt de passer. Således kan utflytting av SE-selskaper skje uten at det anses som likvidasjon.

Sktl. §10-71 ble opprinnelig vedtatt med sikte på også å fange opp latente gevinster hos SE-selskaper som flytter ut av Norge.¹² Før §10-71 ble vedtatt i 2007, kunne SE-selskap flytte ut av Norge uten at det utløste skatteplikt på latent gevinst av selskapets eiendeler. Skatteplikten ved utflytting gjaldt i all hovedsak kun for norske selskaper som ble likvidert som en følge av utflyttingen, jf. sktl. §10-37 tredje ledd. Etter endringen av §10-71 i 2011, er ikke denne distinksjonen lenger aktuell med tanke på skattlegging av selskaper som flytter til et annet EØS-land, jf. §10-71 andre til femte ledd.

¹¹ Naas et. al. 2011 s. 224

¹² Zimmer 2009 s. 322

2.2.2 Skatteplikten til riket må opphøre

Det andre vilkåret for utflyttingsbeskatning er enten at alminnelig skatteplikt til Norge opphører etter intern rett, eller at selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter gjeldende skatteavtale. Det vil bli behandlet hver for seg i det følgende.

2.2.2.1 Når opphører alminnelig skatteplikt til Norge?

Kriteriet for at et selskap skal være alminnelig skattepliktig til Norge, er at det er hjemmehørende i riket, jf. sktl. §2-2 første ledd.¹³ Denne utstrekningen av skatteplikten bygger på globalinntektsprinsippet. «Globalprinsippet innebærer skatteplikt for all inntekt og formue som et skattesubjekt med tilknytning til riket har, uansett hvor inntekten stammer fra eller formuesobjektet befinner seg.»¹⁴ Inntekten er da skattepliktig i Norge om ingen andre avtaler mellom landene foreligger. Dette fremkommer av sktl. § 2-2.

Ordlyden i §2-2 er uklar med tanke på hvilke momenter som er sentrale ved bedømmelsen av om selskapet er hjemmehørende i riket. Denne uklarheten var det til dels også åpenhet rundt i forarbeidene, hvor det innrømmes at "det foreligger lite rettspraksis som direkte bidrar til å fastslå hva det vil si at et selskap er hjemmehørende i Norge."¹⁵ Etter det forarbeidene tilsier, er det den alminnelige oppfatning at det er hvor selskapet reelt sett styres fra, som er avgjørende for hvor selskapet anses som hjemmehørende. I grensetilfellene skal det legges vekt på ledelse på styrenivå.¹⁶ Hvor selskapet er stiftet, har således liten betydning i avgjørelsen. Dette underbygges av Naas et. al, som mener at det er der de reelle styrefunksjonene sitter, som til dels bestemmer hvor et selskap er hjemmehørende.¹⁷ I Rt. 1937.443 uttalte dommer Hanssen:

¹³ Naas et. al. 2011 s. 170

¹⁴ Ot. Prp. Nr. 86 (1997-1998) pkt. 7.2

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Naas et. al. 2011 s. 170

”Det er den almindelige opfatning også i andre stater at et aksjeselskap er hjemmehørende der hvor selskapet har sitt sete, og at selskapets sete er der hvor selskapets ledelse foregår.”

Videre uttaler han:

”De norske ligningsmyndigheter kan da ikke være forpliktet til å anse et aksjeselskap dannet av personer eller selskaper med hjemsted i Norge som hjemmehørende i et fremmed land, med mindre selskapets ledelse har sitt sete der.”¹⁸

I Rt. 2002.1144 kom Høyesterett til at en 65 år gammel mann, som styreleder i selskapet, var pliktig til å inngi selvangivelse til Norge da selskapet ble ledet og kontrollert fra Norge. Her var Høyesteretts førstvoterende enig i lagmannsrettens vurdering i at selskapet anses hjemmehørende i Norge dersom den faktiske ledelse på styrenivå utøves fra riket. Dette på tross av at selskapet er stiftet i utlandet.¹⁹ Av dette finner jeg at det må foretas en vurdering hvor selskapets tilknytning til Norge granskes, og hvor det legges stor vekt på hvor selskapets reelle ledelse på styrenivå praktiseres fra.

2.2.2.2 Hvordan opphører skatteplikten etter skatteavtalene?

For at en inntekt eller et formuesobjekt skal skattlegges i Norge, må det først og fremst foreligge internrettslig hjemmel for skattleggingen. Skatteavtalene Norge har med andre land, kan begrense, men ikke utvide det norske beskatningsretten.²⁰

Skatteavtalene forekommer i stor grad mellom Norge og et annet land, for å unngå at det forekommer dobbeltbeskatningssituasjoner. Dobbeltbeskatning kan enkelt sett forekomme når en inntekt, eller et formuesobjekt, kan beskattes i to eller flere land. Flere land har, på samme tid, internrettslig hjemmel til å beskatte inntekten eller formuesobjektet.

Skatteavtalene er oftest bilaterale, det vil si at de kun regulerer forholdet mellom Norge og

¹⁸ Rt. 1937.443

¹⁹ Rt. 2002.1144

²⁰ Naas et. al. 2011 s. 60

ett annet land. Unntaket er den nordiske skatteavtalen, som er multilateral, og er mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene.

Spørsmålet om når et selskap anses å ikke være hjemmhørende i Norge etter gjeldende skatteavtale, er lettere å svare på opp mot den enkelte avtale. Da denne oppgaven ikke er en tolkningsoppgave av de mange skatteavtalene Norge har inngått, finner jeg det mer hensiktsmessig å gjøre det på en annen måte, og svare mer generelt. Dersom skattyter, i dette tilfellet selskapet, ikke er ansett som hjemmhørende i Norge, men i det andre avtalelandet, er saken i utgangspunktet grei. Da anses det ikke som hjemmhørende i Norge, og §10-71 gir således ikke hjemmel for en eventuell utflyttingsbeskatning. Problemet oppstår når selskapet kan anses som hjemmhørende i Norge etter intern rett og skatteavtalen, men så skjer det endringer i skatteavtalen som gjør at selskapet anses som hjemmhørende i utlandet. Etter modellavtalen art. 4 (3) skal selskapet da anses hjemmhørende i det landet der det har sin effektive ledelse, "place of effective management." Dette er i stor grad det samme svaret som gis for tolkningsspørsmålet ellers, når det kommer til selskapets hjemhørighet etter sktl. §2-2. Etter Naas et. al. er det et sentralt spørsmål innenfor internasjonal selskapsskatterett hvor selskapet er hjemmhørende.²¹

2.2.3 Hvilke land er omfattet av sktl. §10-71 og hva førte til lovendringen?

Etter sktl. §10-71 annet ledd gjelder regelens første ledd kun når selskapet flytter ut og blir hjemmhørende i en stat utenfor EØS, eller blir hjemmhørende i et lavskatteland (NOKUS, jf. sktl. §10-63) innenfor EØS. Rammes utflyttingen av unntakene i §10-71 annet ledd, gjelder reglene i sktl. §9-14, jf §10-71, tredje ledd, for eiendeler og forpliktelser i selskapet.

Før lovendringen ga imidlertid loven hjemmel til utflyttingsbeskatning også innenfor EØS. I ESAs brev til Norge av 10. mars 2010 (letter of formal notice) anser ESA at de norske reglene om utflyttingsskatt var et brudd på artikkel 31, 34 og 40 i EØS-avtalen. Den 2.

²¹ Naas et. al. 2011 s. 67

mars 2011 fikk Norge nok et brev (reasoned opinion) hvor fristen for å få de norske reglene om utflyttingsskatt i samsvar med EØS-avtalens art. 31 og 40 ble satt til to måneder: «The Norwegian Government is requested to take the necessary measures to comply with the reasoned opinion within two months.»

I Prop. 78L (2010-2011) anså departementet at EØS-avtalen ikke er til hinder for de norske reglene om en beskatning på selskaper ved utflytting til en annen stat innenfor EØS-området. Likevel ble det foreslått at skatteplikten ved utflytting av selskap avvikes når selskapet flytter til et normalskatteland innenfor EØS, eller et lavskatteland innenfor EØS, når selskapet anses å ha en reell økonomisk aktivitet der.²² Etter mitt syn er dette en inkonsistent argumentasjon fra departementet. Hvis departementet mener den norske lovgivningen er i tråd med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, hvorfor forandre reglene? Forarbeidene begrunner ikke denne åpenbare dissonansen, men departementet sier at lovendringen er hensiktsmessig. Bakgrunnen for at departementet ikke mener EØS-avtalen ikke er et hinder for de norske reglene om utflyttingsbeskatning, er bl.a. avgjørelsen i Daily mail, som vil bli gjennomgått nedenfor.

«(...) [D]omstolen konkluderte med at etableringsretten ikke gir selskaper rett til å flytte sete fra en medlemsstat til en annen uten oppløsning.»²³

Videre hevdes det i forarbeidene at det ikke er holdepunkter i SE- eller SCE-forordningene for at medlemsstatene skal gi lempeligere regler for SE- og SCE-selskaper enn for de ordinære aksje- og almennaksjeselskaper.²⁴ Det antas også at fusjonsdirektivet går lenger i å legge begrensinger på medlemsstatenes skattlegging enn det etableringsfriheten gjør, men Norge er ikke bundet av dette. Slik det er argumentert i forarbeidenes pkt. 10.2, ville det ikke tilsi at Norge skulle forandre lovgivningen på dette punktet. En teori er at departementet ble overbevist av brevvekslingen med Overvåkningsorganet for EØS, ESA,

²² Prop. 78L (2010-2011) pkt. 10.5.1

²³ Prop. 78L pkt. 10.2

²⁴ Ibid.

men ikke ønsker å uttrykke at dette var tilfellet. Det virker heller ikke som det kommer til en enighet i brevvekslingen, se nedenfor. Det var på tidspunktet også foreslått tilsvarende endringer i sktl. kap 8 om unntak for beskatning av selskaper som fusjonerer/fisjonerer med selskaper i andre EØS-land.²⁵ Disse endringene var også behandlet i brevene fra ESA. Det kan være at departementet ønsket en sammenheng i regelverket, og av den grunn så det som hensiktsmessig å også endre sktl. §10-71.

Det er i alle tilfeller de ovenfor omtalte reglene som nå har blitt inkorporert i sktl. §10-71 andre til femte ledd. Sktl. §9-14 gjelder likevel for eiendeler og forpliktelser som blir tatt ut av norsk beskatningsområde, jf. §10-71 tredje ledd, selv om uttaket gjøres til en stat innenfor EØS.

De nye reglene tilsier at for å bruke §10-71 som hjemmel for beskatning av selskap ved utflytting fra norsk beskatningsområde, må det enten forekomme at selskapet flytter til et land utenfor EØS, eller at det flytter til et lavskatteland innenfor EØS-området. Flytter selskapet til et lavskatteland, innebærer det at det at det kan foretas utflyttingsbeskatning etter norske regler, jf. §10-71. Et lavskatteland er definert i sktl. §10-63 som et land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets overskudd ville blitt mindre enn to tredjedeler av det selskapet ville ha blitt ilignet om det var hjemmehørende i Norge.

Problemstillinger knyttet til de nye reglene og til forholdet til §9-14, som nevnes mange ganger i forarbeidene til §10-71, vil bli diskutert i kapittel 3 i oppgaven.

2.2.4 Gevinstoppgjør

Etter sktl. §10-71 første ledd siste punktum, skal det beregnes skatt på gevinst og fradrag på tap som om selskapet var realisert siste dag før skatteplikten til riket opphører.

Utgangsverdien til selskapet skal fastsettes til markedsverdien på realisasjonstidspunktet.

Inngangsverdien fastsettes etter vanlige regler.²⁶

²⁵ Prop. 78L pkt. 8 flg.

²⁶ Lignings-ABC s. 1303

2.2.4.1 Markedsverdi

Noen nærmere regler på hvordan man skal gå frem for å finne markedsverdien etter §10-71 gis ikke av lovteksten. Er markedsverdien ukjent på realisasjonstidspunktet, må man da beregne markedsverdien ut fra andre kriterier. Etter Naas et. al. kan OECDs retningslinjer for internprising gi videre veiledning i forhold til denne beregningen.²⁷ Dette vil forklares nærmere under punkt 2.4.6.

2.2.5 Tidfesting

Etter sktl. §14-26 tidfestes gevinst og tap til dagen før selskapet opphører å være skattepliktig til Norge etter §2-2- første ledd eller når selskapet anses å være hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. Dette er realisasjonstidspunktet som er definert i sktl. §10-71.

2.3 Lovendringene i sktl. §10-71 andre til femte ledd

2.3.1 Reaksjoner fra EFTAs overvåkningsorgan

Som tidligere nevnt ble de nylig utformede sktl. §10-71 andre til femte ledd til som et resultat av uenighet om utflyttingsskattens applikasjoner innad i EØS-området. Jeg vil i dette avsnittet ta for meg brevvekslingen mellom ESA – overvåkningsorganet for EFTA-landene – og Norge, som medførte at §10-71 ble endret med virkning fra juni 2011. Aktuelle EØS-regler, avgjørelser og andre traktater som blir nevnt i sammendraget, vil ikke bli forklart nærmere under dette avsnitt. En gjennomgang av disse følger under 3.1.1 nedenfor. Merk at disse brevene er skrevet før lovendringen i juni 2011, jf. §10-71 andre til femte ledd, og vil bli behandlet deretter.

2.3.1.1 Letter of formal notice 10. mars 2010²⁸

ESAs brev av 10. Mars 2010 var en reaksjon på tre klager til ESA angående Norges regler på utflyttingsbeskatning. ESA gikk gjennom reglene for å se om de var kompatible med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

²⁷ Naas et. al. 2011 s. 225

²⁸ Event No. 542580

ESA foretok så en gjennomgang av de norske loven som gir hjemmel for utflyttingsbeskatning, herunder sktl. §§10-30 – 10-37, og 10-71. Sktl §10-71 ble spesielt anført, da denne også rammer SE-selskap, og således vil alle selskaper som flytter utenlands bli subjekt for likvidasjonsbeskatning. Her ble det videre poengtert at slik beskatning ikke blir foretatt når et selskap flytter innad i Norge; dette for å legge grunnlaget for at den daværende lovgivningen kunne medføre en hindring etter EØS-avtalen.

Etter ESAs syn på saken, falt utflytting av selskaper til andre EØS-land under etableringsretten etter EØS-avtalens art. 31 og 34.²⁹ Dette i motsetning til hva Finansdepartementet har hevdet i tidligere korrespondanse. Videre tok ESA opp bl.a. C-210/06 Cartesio som et eksempel på at medlemslandene ikke innehar en absolutt rett til å bestemme over et selskaps «liv og død.» I Cartesio uttales det at selv om et medlemsland har en rett til å definere faktorene som bestemmer om et selskap er materielt riktig stiftet i et land, og når det skal anses oppløst, så rettferdiggjør ikke dette at medlemslandet skal kunne kreve selskapet oppløst for å hindre at selskapet konverteres til et selskap under et annet medlemsland lovgivning. ESA poengterte dette videre med å hevde at et selskap som flytter til et annet medlemsland, har en rett etter art. 31 til å ikke bli ansett som likvidert i utflyttingslandet, slik at det ellers kan bli hindret i den grenseoverskridende omorganiseringen eller utflyttingen. Videre går ESA, i pkt. 5.1.3, til å hevde at beskatning av aksjonærer ved utflytting av selskaper er dekket av etableringsretten.

I pkt. 5.2 i brevet viste ESA at en potensielt tidligere beskatning av selskapets eiendeler og medfører et brudd på etableringsretten og fri bevegelighet av kapital, jf. EØS-avtalen art. 31, 34 og 40. ESA tar først for seg fusjon og omorganiseringer innad i Norge. Under nærmere bestemte forhold, kan aksje- og almennaksjeselskaper fusjonere uten at dette medfører en skattlegging av selskapene eller aksjonærene, jf. sktl. §11-2, jf. sktl. kap. 13. På tidspunktet brevet ble skrevet, gjaldt dette kun for selskaper som var hjemmehørende i

²⁹ Event. No. 542580 pkt. 5.1.2

Norge, jf. sktl. §11-1 andre ledd (det ble i 2011 inntatt en ny §11-11 som gjelder for grenseoverskridende omorganiseringer). Grenseoverskridende omorganiseringer var således gjenstand for umiddelbar beskatning etter §10-71, som om selskapet var realisert før utflyttingen. Ble det foretatt en omorganisering innad i Norge, ble det kun beregnet en gevinstbeskatning om selskapets eiendeler ble realisert, jf. §5-30. Resultatet av dette var i stor grad at Norges regler om utflyttingsbeskatning behandlet en grenseoverskridende omorganisering som en skattbar disposisjon, mens en tilsvarende omorganisering innad i Norge ikke ble skattlagt om det ble gjort etter reglene i sktl. kap. 13. Dette medfører, alt i alt, en tidligere beskatning av selskaper som velger å omorgansiere seg utover landegrensene, i motsetning til deres norske motstykker.

Videre argumenterte ESA for at norsk lovgivning også medførte en høyere beskatning av selskaper som flytter ut av riket eller foretar grenseoverskridende omorganiseringer enn ved tilsvarende situasjoner innad i Norge. Etter daværende sktl. §10-71 første ledd siste punktum skulle utgangsverdien på selskapets eiendeler fastsettes til markedsverdien siste dag før selskapet flytter ut, jf. §14-26. Dette kunne medføre at markedsverdien settes høyere enn de faktiske gevinstene selskapet har opparbeidet. Dette kunne f.eks. forekomme hvis selskapes eiendeler realiseres på et senere tidspunkt, og det i mellomtiden foreligger en reduksjon i verdien. Det kunne også forekomme at selskapets eiendeler ikke var ment å realiseres i det hele tatt, hvorpå de kan avskrives til det ikke er store verdier igjen. Alt i alt medfører dette at den hypotetiske markedsverdien, som i tillegg fastsettes ved skjønn i enkelte tilfeller, kan føre til både en for høy beskatning i forhold til selskapets virkelige underliggende verdier, samt en for høy beskatning ved en senere realisasjon etter utflyttingen.

ESA refererte til tre sentrale EU-dommer hvor det ble funnet at forskjellsbehandling av selskaper som omorganiseres innenlands versus de som foretar en grenseoverskridende omorganisering kan utgjøre en hindring av de fire friheter.³⁰ I C-411 CEVIC Systems AG

³⁰ Event No. 542580 pkt. 5.2.1.3

fant ECJ at et krav om likvidasjon og en realisasjon av eiendeler som bare gjelder ved en grenseoverskridende omorganisering konstituerer en restriksjon på etableringsretten, jf. EØS- avtalen art. 31. I C-210/06 Cartesio kom domstolen til et tilsvarende resultat. Her sies det at om det foreligger en barriere i form av mangel på likvidasjon av selskapet og påfølgende realisering av midler når selskapet ønsker å relokere, så foreligger det en restriksjon på etableringsretten. I Cartesio tar de et forbehold hvis det foreligger allmenne hensyn for å foreta utflytningsbeskatning. I C-09/02 de Lasteyrie la domstolen vekt på at art. 43 i EU-traktaten må tolkes som å forby medlemslandene å etablere mekanismer som skattlegger urealiserte gevinster på skattesubjekter som flytter ut av landets skatteområde. Dette selv om mekanismene er på plass med det hensyn å motvirke risikoen for skatteunngåelse.

I del 5.3 av brevet fra ESA tok overvåkningsorganet opp departementets motargumenter. Mange av disse argumentene er nevnt tidligere, da de også er artikulert i forarbeidene til sktl. §§10-71 og 9-14.³¹ Spesielt ble det tatt opp at å ikke innhente skatt på gevinst ved utflytting, kan føre til en uthuling av det norske skattefundamentet. Når selskapet har opptjent en potensiell gevinst på eiendeler i Norge, bør det etter departementets mening beskattes nasjonalt, ikke realiseres – og beskattes – i utlandet. ESA sa seg enig i at utflytningsbeskatning er en effektiv måte å beholde skattefundamentet på, men for at en slik ordning kan kunne lovlig gjennomføres, må den oppfylle en viss grad av proporsjonalitet. Etter proporsjonalitetsprinsippet kan ikke den restriksjon som et land setter på en type disposisjon være av større grad enn det som er nødvendig og tilstrekkelig for å sikre hensynet bak restriksjonen. Hvis hensynet bak reglene om utflytningsbeskatning er å forhindre skatteunndragelse, er slike generelle regler som det var på dette tidspunkt ikke holdbare: Dette er etter ESAs syn for generelt, og rammer et hvert selskap som foretar grenseoverskridende fisjoner/fusjoner eller utflyttinger, uavhengig om disposisjonen er skattemessig motivert eller ikke. I Kommisjonens «Communication on Exit Taxation»

³¹ Innst. O. Nr. 1 (2008-2009)

hevdes det at langt mindre restriktive midler enn utflyttingsskatt kan bli tatt i bruk for å hindre skatteundragelser og tap av skattegrunnlag.

Med grunnlag i det foregående fant ESA at det forelå et brudd på art. 31, 34 og 40 i EØS-avtalen.

2.3.1.1.1 Svar fra departementet³²

Departementet refererte til brev av 7. april 2009 hvor ESA ble gjort oppmerksom på at avgjørelsen i Cartesio ikke dreide seg om nasjonal skattelovgivning, men om nasjonal selskapslovgivning, samt at uttalelsen i premiss 112 i avgjørelsen ikke var en del av domstolens ratio decidendi. Avgjørelsen har også etter departementets syn blitt kritisert som vag. I del tre av svarbrevet går departementet videre med å diskutere norges regler om “tax deferral” eller betalingsutsettelse, jf. sktl. §11-22 femte ledd, jf. §9-14 niende og tiende ledd. Med hensikten å effektivisere omorganiseringer i selskaper, kan selskaper som omorganiseres over landegrensene søke om å få fritak fra skattlegging eller lavere skattesatser, eventuelt skatteutsettelse, jf. §11-22 første ledd. Dette gis bare når særlige grunner taler for det, jf. §11-22 andre ledd. Etter departementets mening vil et slikt fritak bli gitt når et selskap blir tatt over av et «non-resident EEA company or exiting to another EEA state.»³³ At dette er tilfellet, følger ikke direkte av loven, men kan være administrativ praksis i departementet, slik jeg tolker det av brevet. Det følger også at departementet innrømmet at dette i seg, ikke lovfestet betalingsutsettelse under visse vilkår, selv kan ha en «deterrent effect» på om selskaper velger å omorganisere seg/flytte over landegrensene. Videre ser det ut til at departementet var av den oppfatning at det var oppstått en enighet vedrørende denne typen av «tax deferral,» at den ikke konstaterte et brudd på Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Med andre ord, så mente departementet at så lenge Norge praktiserer en ordning med skatteutsettelser og -fritak etter sktl §11-22, så er den umiddelbare utflyttingsbeskatningen uangripelig etter daværende rettssituasjon. Dette kan det se ut til å ha oppstått en enighet rundt, jf. brevets referanse til tidligere

³² Brev til ESA 07/5448 SL 10.05.2010

³³ Op.cit. punkt 3

meningsutvekslinger. I punkt fem av brevet, forteller departementet at det er foreslått en endring i den norske skattelovgivningen. Det ble foreslått at når norske selskaper blir tatt over av «non-resident EEA companies» og når SE og SCE ikke lenger anses som hjemmehørende, og Norge ikke lenger har beskatningshjemmel, så vil en betalingsutsettelse, en «tax deferral,» følge direkte av lovgivningen. Det avsluttes med at departementet vil holde ESA oppdatert på saken. Jeg vil senere diskutere mer rundt betalingsutsettelse som reparasjon på utflyttingsbeskatning under kapittel 3.

2.3.1.2 Reasoned opinion 2. Mars 2011³⁴

2. mars sendte Overvåkningsorganet for EFTA, ESA, et nytt brev adressert til Norge angående de norske reglene om utflytningsbeskatning. Som referert i brevet ovenfor, forpliktet Norge seg til å holde ESA oppdatert på lovforslaget som var oppe til høring den 1. juni 2010. Dette var etter inneværende brev ikke fulgt opp. På grunnlag av manglende oppfølging fra Norge og oppfølging fra klageren nevnt i forrige brev, valgte ESA å sende en «Reasoned Opinion,» som generelt sett er neste steg i en klageprosess etter et «Letter of Formal Notice.» Selv om brevet både omhandler utflytting/uttak etter sktl. §§10-71 og 9-14 og omorganiseringer/fusjoner/fisjoner, vil jeg i hovedsak konsentrere meg om klagen som ESA har angående utflyttingsskatt.

ESA foretok også i dette brevet en grundig gjennomgang av norsk rett på området for utflyttingsbeskatning, samt relevante regler i EØS-lovgivningen som dekker Norges forhold til EØS-fellesskapet. I pkt. 5.1.2 opprettholdt ESA at Norges regler om utflyttingsbeskatning er i strid med fellesskapsreglene, både primær- og sekundærlovgivning, med støtte fra rettspraksis i EU-domstolen. Av dette fant ESA at nasjonale regler om både grenseoverskridende omorganiseringer og flytting av selskaper falt inn under art. 31 og art. 34 i EØS-avtalen, jf. EFT art. 43 og art. 48. De trakk spesielt frem domstolens synspunkter i sak C-446/03 Marks & Spencer, C-411/03 SEVIC Systems og Cartesio som støtte for deres synspunkter. Jeg vil her trekke frem domstolens uttalelser som referert i brevet fra ESA: I C-446/03 uttalte domstolen som følger:

³⁴ Event. No. 566521

«the provisions concerning freedom of establishment [...] also prohibit the Member State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or of a company incorporated under its legislation.»³⁵

Dette referer til forbudet mot å sette hindringer for etableringsfriheten, som fysiske personer og selskaper innehar etter fellesskapsreglene. I C-411/03 uttalte domstolen (ESAs uthevinger)

«**Cross-border merger operations, like other company transformation operations**, respond to the needs for cooperation and consolidation between companies established in different Member States. They **constitute particular methods of exercise of the freedom of establishment**, important for the proper functioning of the internal market, and are therefore **amongst those economic activities in respect of which Member States are required to comply with the freedom of establishment.**»³⁶

Denne tar spesielt opp forholdet grenseoverskridende omorganiseringer har til fellesskapsreglene. Domstolen legger her også stor vekt på hvor viktig det er, for EUs interne marked, at selskaper kan bevege seg fritt over landegrensene.

Mye av de samme argumentene som i det forrige brevet går igjen i det inneværende, så jeg vil heller gå direkte til de punktene som ikke var dekket ovenfor. I Norges respons til det foregående brevet fra ESA, ble det ytret en uenighet med tanke på tolkningen av dommerens obiter dictum i Cartesio-saken. Denne uklarheten tok ESA videre opp i inneværende brev. ESA viste i brevet at de ikke forsto argumentasjonen presentert av finansdepartementet, men klargjør deres eget syn på Cartesio. De viste kort til at når et selskap flytter sete fra Norge til et annet medlemsland, vil selskapet ikke lenger være et produkt av norsk lovgivning, men i stedet av medlemslandet det flytter til. Således vil en utflytting av et norsk selskap alltid medføre en endring i gjeldende lovgivning. Premiss 112 i Cartesio ble av den grunn funnet å være gjeldende for norsk lovgivning.

³⁵ Event. No. 566521 pkt. 5.1.2; C-446/03 premiss 31

³⁶ Op.cit. premiss 16-19

Videre diskuterte ESA om Norges innvendinger ang. direktiv 90/443. Dette direktivet er ikke en del av EØS-avtalen, og kan således ikke kreves implementert av Norge. På tross av at det hevdes at reglene i direktiv 90/443 ikke kan hevdes som grunnlag for brudd på fellesskapsreglene for Norges del, vil de generelle reglene i EØS-avtalen fremdeles være gjeldende, hvilket ESA påpekte i inneværende brev. ESA påpekte også at når selskaper, som i Norge, velger å omorganisere seg innenlands, får en slik skattefordel som grenseoverskridende omorganiseringer ikke mottar, så konstituerer dette et brudd med etableringsretten og den frie bevegelse av kapital, jf. EØS-avtalen art. 31, 34 og 40.³⁷

I punkt 5.3.1 tok ESA for seg Norges begrunnelser for de nasjonale reglene for utflyttings- og uttaksbeskatning for norske selskaper. Et argument som har gått igjen både i forarbeidene til den nåværende lovgivning, samt i brevene Norge har sendt til ESA som svar, er hensynet til uthuling av skattefundamentet. Dette argumentet ble også tatt opp i C-9/02 De Lasteyrie, se nedenfor. ESA fastslo, slik domstolen gjorde i De Lasteyrie, at argumentet for å unngå uthuling av skattefundamentet ikke kan forsvare en hindring som, i det store og hele, er fastslått å bryte med en fundamental frihet i EØS-avtalen. Norge, som Frankrike i De lasteyrie, har også begrunnet utflyttingsskatten med faren for skattunngåelse/-unndragelse. ESA, som EU-domstolen, har funnet at dette ikke holdt i proporsjonalitetsvurderingen. Regler om utflyttingsskatt og skatt på uttak av eiendeler for selskaper som foretar grenseoverskridende disposisjoner kan bare være aktuelt i denne sammenheng hvis reglene dreier seg eksklusivt om kunstige opplegg hvis hensikt kun er å unndra skatt. Som ESA sa: «The alleged aim to fight against ‘purely artificial arrangements’ is not convincing.»³⁸ Bare handlingen å flytte et selskap fra et medlemsland til et annet konstituerer med andre ord ikke at selskapet forsøker å unndra/unngå skatt på en uhederlig måte. Det er derimot mange forretnings- organisasjons-, og strukturmessige årsaker til at et selskap velger denne løsningen. Således påhviler det Norges skattemyndigheter i den enkelte sak å vise om selskapets utflytting er begrunnet i hensyn

³⁷ Event. No. 566521 punkt 5.2.4

³⁸ Op.cit. punkt 5.3.1

som ikke er forretningsmessige, men i stedet utro mot den norske skattesystem. Det ESA sier her, er i tråd med det som sies av dommeren i De Lasteyrie, behandlet nedenfor. Selv om hensynet bak hjemmelen for utflyttingsskatt sies å være grunnet i skatteunndragelseshensyn, rammer den i praktisk alle selskap som velger å flytte selskapet med dets styre og/eller ledelse til en annen medlemsstat. Regelen er blind på selskapets motiver bak organiseringen.

I forhold til Norges rett til å beskatte eiendeler/selskap, hvis inntekt er opparbeidet i Norge, når det realiseres hadde ESA ikke noe spesielt å innvende. Dette er klart, da et hvert land har rett til å beskatte eiendeler som realiseres, når de er opptjent innenfor eget skatteområde, jf. f.eks sktl. §§2-1 – 2-3. Men proporsjonalitetsprinsippet i EU/EØS-retten må fremdeles opprettholdes når det, direkte eller indirekte, forskjellsbehandles mellom selskaper som omlokaliserer innelands eller flytter til utlandet. ESA uttalte:

«(...) it must be appropriate for securing the attainment of the objective it pursues and must not go beyond what is necessary to attain it.»³⁹

Det er altså proporsjonalitetsprinsippet ESA mente Norge ikke oppfylte ved Norges daværende lovgivning. Når det kommer til synet ESA hadde på proporsjonaliteten av Norges lovgivning for selskaper, utdyper de vider i punkt 5.3.2.2 i brevet. ESA hadde her en rekke argumenter for at mindre restriktive måter kunne oppnådd et resultat som er i samsvar med et lands rett til å beskatte sine (ikke-fysiske) statsborgere. Først dreier det seg om informasjonsutveksling og skattesamarbeid. Det er, for det første, en del direktiver som er gjeldende i EU som ikke gjelder for EØS-landene, som går på bl.a. informasjonsutveksling, internasjonal dobbelbeskatning og skattesamarbeid m.t.p. skatteinnkreving. Norge, på sin side, har i stedet en rekke bilaterale avtaler med de forskjellige EU-landene som dekker dette, i større eller mindre grad. ESA mente i det inneværende at Norge er i en slik posisjon at de har mulighet til å verifisere verdier som senere blir realisert etter et selskap har flyttet ut fra riket. På denne måten kan de norske

³⁹ Event. No. 566521 punkt 5.3.1

skattemyndighetene sjekke at selskapets regnskaper og rapporter, først ved utflyttingen, og deretter ved realisasjonen av midlene, er sannferdige. På bakgrunn av dette kan de norske skattemyndighetene beskatte selskapet etter de reelle gevinstene av de eiendelene som realiseres. Dette er en måte som ESA mente er mer proporsjonal med hensynene bak de norske reglene om utflyttingsbeskatning, spesielt med tanke på at Norge har alle muligheter til å skaffe den informasjonen om det utflyttede selskapet de trenger for å gjøre en analyse av formuesforholdet.

Når et selskap flytter til et land hvor Norge ikke har en samarbeidspartner som kan være behjelpelig med å innsamle skatten selskapet er skyldig, kan en umiddelbar utflyttingsskatt være et viktig hjelpemiddel for skattemyndighetene. Spesielt gjelder dette når selskapet ikke beholder en filial i Norge og informasjonsutvekslingen også kan være lidende. ESA argumenterte likevel mot denne løsningen i brevet, da de mente heller ikke dette oppfylte kravene etter proporsjonalitetsprinsippet. De foreslo andre metoder, spesifikt at det innhentes en garanti fra det utflyttende selskapet om at det skal betale skatten det er skyldig.⁴⁰

Det er i utgangspunktet litt spesielt at ESA i svært liten grad kommenterer bruken av sktl. §9-14 før avslutningsvis i brevet. Det er, som omtalt nedenfor, ikke mulighet etter §9-14 ellefte ledd til å få utsettelse på eiendeler som nevnt i bestemmelsens tredje ledd d-e. Dette skulle man i utgangspunktet tro ESA ville reagert på. De foretok i stedet en sammenlikning mellom reglene i sktl. §9-14 og §10-71, hvor de reagerte på at det ikke kan gis utsettelse på skattebetalingen etter sktl. §10-71, mens det kan gjøres for eiendeler som uttas senere gjennom sktl. §9-14. De fant ikke at Norge har begrunnet hvorfor det ikke kan gis utsettelse etter sktl. §10-71. Det kan videre se ut som ESA ikke foretok en nøye gjennomgang av reglene etter sktl. §9-14 da de valgte å si at de er usikre på sktl. §9-14 kompatibilitet med fellesskapsreglene.⁴¹

⁴⁰ Event. No. 566521 pkt. 5.3.2.2 s. 26

⁴¹ Ibid.

Avslutningsvis, fant ESA at det fremdeles forelå en situasjon hvor norsk lovgivning gikk lenger enn det som var nødvendig for å nå målsettingen som er omtalt i forarbeidene og i svarbrevene fra Norge. De sa oppsummeringsvis at Norge ikke kan skattelegge selskaper som flytter ut av norsk skatteområde eller ved grenseoverskridende omorganiseringer uten å bryte med fellesskapsregelene. Skattlegging burde etter ESAs mening kun pålegges ved realisasjon av selskapet og dets eiendeler. ESA kommer i avslutningen med enkelte løsninger for hvordan Norge kan legge opp et skattesystem som ikke bryter med fellesskapsreglene.

2.3.1.2.1 Svar fra departementet

Dette brevet er et svar fra finansdepartementet rettet mot en “Reasoned Opinion” som ble rettet mot Norge den 2. mars 2011. I stor grad dreier det seg om grenseoverskridende fusjoner og fisjoner, men rene utflyttinger av selskap er også behandlet. Da dette brevet ble laget, var Prop. 78L, som vil bli behandlet nedenfor, utferdiget. I stor grad handler brevet om de nye lovforslagene som fremkommer av proposisjonen, behandlet nedenfor. Punkt tre nevner endringene i sktl. §10-71 andre til femte ledd. Det mest interessante er siste avsnitt i punkt tre hvor det nevnes at selv om grenseoverskridende relokasjon av selskap i utgangspunktet er skattefritt innad i EØS-området, så vil eiendeler og forpliktelser fremdeles bli beskattet dersom disse tas med ved utflyttingen, jf. §10-71 tredje ledd, jf. §9-14.

2.3.2 Lovforarbeider

2.3.2.1 Prop. 78L

Som et resultat av klagen fra ESA, og brevvekslingen som er beskrevet ovenfor, ble det fremmet et lovforslag om endringer i reglene om utflyttingsbeskatning, spesifikt i sktl. §10-71, med påfølgende endringer i andre deler av skattelovgivningen. Her vil jeg beskrive hva som ble foreslått i Prop. 78L, og hvilke hensyn og betenkninger som fremmes i proposisjonen. Som nevnt i innledningen vil jeg konsentrere meg om utflytting av selskaper og i liten grad om grenseoverskridende omorganiseringer, som f.eks fusjoner og fisjoner.

Av den grunn vil jeg i omtalen av Prop. 78L konsentrere meg mest om kap. 10, som gjelder utflytting av selskap.

Som man finner i proposisjonens pkt. 10.1,⁴² fremmes det et forslag om å avvikle skatteplikten for gevinst på eiendeler for selskap når selskapet flytter til et EØS-land, under nærmere bestemte forutsetninger, jf. sktl. §10-71 andre til femte ledd. Skattemessige verdier skal videreføres med kontinuitet. Av proposisjonens pkt. 10.5.1 ser man at departementet fremdeles ikke anser reglene i den tidligere §10-71 for å stride med EØS-avtalen. For det første finner de at det ikke er holdepunkter i EØS-retten for at medlemslandene å gi lempeligere regler for SE-selskaper og SCE-foretak enn for de nasjonale selskapene. For det andre poengterer de at Norge ikke er bundet av fusjonsskattedirektivet (som inneholder mer restriktive regler enn EØS-avtalen ellers).⁴³ Likevel anser departementet det som «hensiktsmessig» å endre reglene i §10-71 slik at det ikke lenger er en skatteplikt for selskaper som flytter ut av Norge til et annet land i EØS-området.⁴⁴ Dette er kommentert ovenfor.

Altså skal det ikke, ved utflytting, «foretas beskatning for eiendeler og forpliktelser som ikke samtidig med utflyttingen mister tilknytningen til norsk beskatningsområde.»⁴⁵

Etter proposisjonen vil sktl. §9-14 fortsatt gjelde når selskapet flytter til et annet EØS-land om selskapets eiendeler og forpliktelser også tas ut av norsk beskatningsområde. Etter §10-71 er det ingen regler for utsettelse med innbetaling av skatt, mens disse finnes i §9-14, jf. §9-14 niende til tolvte ledd.

⁴² Prop. 78L pkt. 10.1, s. 33

⁴³ Op.cit. pkt. 10.2, s. 33

⁴⁴ Op.cit. pkt. 10.5.1, s. 37

⁴⁵ Ibid.

2.3.3 Resultat og videre applikasjoner

Etter at forslagene om nye regler for utflyttingsbeskatning ble vedtatt og oppført i sktl. §10-17 andre til femte ledd, ser situasjonen til dels annerledes ut for norske selskaper som velger å flytte selskapet utenlands, med eller uten selskapets eiendeler.

Norske selskaper, enten de er SE-/SCE-selskaper eller norske aksjeselskaper (sktl. §10-71 fikk generell anvendelse i 2008) kan etter §10-71 etablere seg i en annen EØS-stat, uten at selskapet blir skattepliktig for gevinst på selskapets eiendeler og forpliktelser. Dette selv om de i skatterettslig forstand ikke lenger er hjemmehørende til Norge etter sktl. §2-2, jf. §10-71 første ledd. Med grunnlag i §10-71 andre ledd, gjelder det bare en skatteplikt for selskaper som flytter utenfor EØS-området eller til et lavskatteland innenfor EØS-området, jf. sktl. §10-63. Det er således nå sktl. §9-14 som er hjemmel for eiendeler som tas ut av norsk beskatningsområde, jf. §10-71, tredje ledd. Dette gir nå selskapene en generell mulighet til å gis utsettelse med innbetaling av ilignet skatt etter §9-14 niende ledd, jf. dens tiende til tolvte ledd. Utsettelse med betaling av ilignet skatt vil jeg komme tilbake til nedenfor.

2.4 Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av Norge. Sktl. §9-14

2.4.1 Avgrensing mot sktl. §10-71

I de tilfeller hvor et selskap flytter ut av norsk beskatningsområde, og tar med seg tilhørende eiendeler og forpliktelser som hører med selskapet, er det i utgangspunktet §10-71 som kommer til anvendelse, ikke §9-14. Dette er riktignok bare om selskapet flytter til et land utenfor EØS eller et lavskatteland innenfor EØS, dersom selskapet etter utflyttingen ikke er reellt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. §10-71 andre ledd. Flytter selskapet til et land innenfor EØS og tar med seg dets eiendeler, vil §9-14 være hjemmel for en gevinstbeskatning på disse eiendelene, jf. §10-71 andre ledd.

Regelen i §9-14 får selvstendig betydning når skattesubjekter etter §§2-1, 2-2 og 2-3 tar formuesobjekter som nevnt i §9-14 ut av norsk beskatningsområde uten at selskapet flyttes.

2.4.2 Avgrensning mot sktl. §10-70

Sktl. §10-70 gir hjemmel for uttaksbeskatning på gevinst på aksjer og andeler som tas ut av norsk beskatningsområde. Bestemmelsen gjelder bare personlige skattyter etter §2-1, jf. §10-70 første ledd. §9-14 gir også hjemmel for beskatning av slike finansielle eiendeler, jf. dens tredje ledd b. Disse dekker tilsynelatende den samme rettslige disposisjonen. Etter sktl. §9-14 fjerde ledd, gjelder imidlertid ikke §9-14 tredje ledd b for eiendeler som ved uttaket tilhører person som nevnt i §2-1 første ledd og som er bosatt i Norge. Sktl. §10-70 faller utenfor denne oppgavens problemstilling.

2.4.3 Vilkår for uttaksbeskatning etter §9-14

2.4.3.1 Objektet må være i behold hos samme rettssubjekt

For at uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde skal bli skattepliktig etter §9-14 må eiendelen være i behold hos samme skattesubjekt som foretok uttaket. Dette for å avgrense mot realisasjon, jf. §9-14 første ledd, 2. pkt,⁴⁶ som dekkes av andre regelsett i lovgivningen. Et typisk eksempel på uttak som rammes av §9-14 er et selskap som flytter til et annet land innenfor EØS-området, og tar med seg selskapets eiendeler og forpliktelser videre, ut av norsk beskatningsområde.

Selskaper kan i utgangspunktet foreta mange grenseoverskridende disposisjoner uten at det rammes av reglene i §9-14. De mest vanlige som nevnes i Naas et. al. (2011) er overføring av eiendeler til selskapets datterselskap, overføring av eiendeler mellom selskaper som står i et interessefellesskap, samt eiendeler som overføres i forhold til en fusjon/fisjon eller omdanning. I det førstnevnte tilfellet vil disposisjonen rammes av de vanlige regler for realisasjonsbeskatning, jf. sktl. §§5-1, jf. 5-30. I det andre tilfellet, er det reglene for internprising som blir gjeldende og i det siste gjelder de ordinære reglene for fusjon av selskaper, jf. sktl. kap. 11 flg.⁴⁷ Ved uttak til eget bruk eller ved gaveoverføring, gjelder

⁴⁶ Naas et. al. 2011 s. 228

⁴⁷ Ibid.

reglene i sktl. §5-2. Når det kommer til forpliktelser, så gjelder ikke §9-14 dersom forpliktelsen er realisert gjennom oppfyllelse, ettergivelse eller overføring mv., jf. sktl. §9-14, første ledd, 3. pkt.⁴⁸

2.4.3.1.1 Skattepliktig etter sktl. §9-14 andre ledd bokstav a

Etter sktl. §9-14 andre ledd bokstav a er eiendel eller forpliktelse som som tilhører skattepliktig etter sktl. §§2-1- eller 2-2, skattepliktig når skatteplikten opphører etter reglene i §9-14 eller skatteavtale. For denne oppgavens del vil det kun bli lagt vekt på skattepliktig etter §2-2.

Mest praktisk for skatteplikten etter sktl. §9-14 andre ledd a, er selskap hjemmehørende i riket. Hva som konstituerer et selskap som hjemmehørende i Norge, er i stor grad behandlet tidligere i oppgaven under pkt. 2.2.2.1. Viktigst er at eiendelen tilhører/forpliktelsen påhviler selskapet når det slutter å være hjemmehørende i Norge etter sktl. §2-2. At det forekommer en realisasjon etter utflyttingen kan ha noe å si for skatteplikten, men dette kommer jeg tilbake til under pkt. 2.4.8.

Skattepliktige etter sktl. §9-14 b og c er i liten grad relevant for oppgavens tema og vil ikke bli behandlet.

2.4.4 Eiendeler og forpliktelser som omfattes av sktl. §9-14

I §9-14 tredje ledd er det listet opp hvilke eiendeler og forpliktelser som omfattes av skatteplikten ved uttak. Det er kun skatteplikt på objekter som nevnt i §9-14 tredje ledd a, og c-e om de inngår i virksomhet, jf. §9-14 sjette ledd. jf §5-30. Finansielle eiendeler trenger altså ikke å være tilknyttet virksomhet for å bli skattepliktig ved uttak.

Etter §9-14 tredje ledd bokstav a, omfatter skatteplikten fysiske driftsmidler som nevnt i §14-41 første ledd bokstav a, samt c- j, som er slike driftsmidler som kan saldoavskrives. Ervervet forretningsverdi er altså ikke omfattet.

⁴⁸ Lignings-ABC 2009/10 s. 1307

Finansielle instrumenter er de eneste skatteobjektene hvor det ikke er et krav med tilknytning til virksomhet for å kunne ilegge skatt ved uttak av norsk beskatningsområde etter §9-14, jf §9-14 sjette ledd. Det er ikke skatteplikt for personlige aksjonærer etter §2-1 som tar aksjer eller andeler ut av norsk beskatningsområde etter §9-14. Dette forholdet reguleres av §10-70, jf. §9-14 fjerde ledd.⁴⁹ For finansielle eiendeler som omfattes av fritaksmetoden, jf §2-38, kommer regelen og til anvendelse, men da med mulighet for skattesubjektet til å utsette betalingen uten å stille sikkerhet, jf §9-14 niende ledd tredje punktum. Dette gjelder generelt for objekter i §9-14 tredje ledd a-c dersom skattyteren er hjemmehørende i riket etter §§2-1 eller 2-2.

Etter §9-14, sjette ledd, jf 9-14 tredje ledd c, omfattes forpliktelser av reglene om uttaksbeskatning dersom de er tilknyttet næringsvirksomhet. Dette vil si at forpliktelsen måtte ha vært skattepliktig etter §5-30. Etter Lignings-ABC og kommentarutgaven til skatteloven vil dette være aktuelt for eksempel for langsiktige poster i fremmed valuta.⁵⁰⁵¹

Omsetningsgjenstander, som typisk er varer,⁵² er skattepliktige etter §9-14 første ledd dersom de har tilknytning til virksomhet.

Og til slutt, så er immaterielle eiendeler også skattepliktige etter §9-14 første ledd dersom de har tilknytning til virksomhet. Foreligger dette, omfattes alle former for immaterielle eiendeler, det vil si alle formuesobjekter av ikke-fysisk art som har en selvstendig økonomisk verdi.⁵³ Dette inkluderer bl.a. egenutviklet forretningsverdi, varemerker, patenter, åndsverk, osv. Egenutviklet forretningsverdi (goodwill) er i stor grad den viktigste eiendelen når det kommer til selskaper, og spesielt viktig her, da det ikke kan gis

⁴⁹ Lignings-ABC s. 1305

⁵⁰ Op.cit. s. 1306

⁵¹ Rettsdata sktl. §9-14 note 812

⁵² Naas et. al. 2011 s. 230

⁵³ Lignings-ABC s. 1307, jf. s. 335-336

betalingsutsettelse på immaterielle eiendeler, noe jeg kommer tilbake til nedenfor. Forretningsverdi defineres negativt. Den fastsettes ved å trekke fra verdien av alle materielle og identifiserbare immaterielle eiendeler fra foretakets samlede verdi. Det man sitter igjen med, er da selskapets forretningsverdi, eller goodwill.⁵⁴

2.4.5 Eiendelene tas ut av norsk beskatningsområde

En eiendel tas ut av norsk beskatningsområde når det foretas "en disposisjon eller hendelse som gjør at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, men uten at eiendelen samtidig realiseres."⁵⁵ Dette skjer typisk hvis et selskap flytter sin drift til et annet land. Mange eiendeler er da ønskelig for selskapet å bringe med seg for å opprettholde den daglige drift, eller for i det hele tatt å realisere seg i et annet land.

Avgrensingen mot realisasjon er essensiell, og er behandlet ovenfor. Sagt med andre ord, så oppstår uttak "når Norge ikke lenger har hjemmel for å skattlegge inntekt knyttet til eiendelen eller forpliktelsen entene dette skyldes internretten eller skatteavtale."⁵⁶ Etter forarbeidene er de "antatt" viktigste bruksområdene for sktl §9-14 er flytting av driftsmidler i petroleumsvirksomhet til andre lands kontinentalsokler og overføring av rettigheter i immaterielle eiendeler til utlandet.⁵⁷

Med eiendel som tas ut av norsk beskatningsområde menes slike situasjoner som opplistes i sktl. §9-14 andre ledd a-b.

2.4.6 Inntekts- og gevinstoppgjør

Ved uttak av eiendeler fra norsk skatteområde, skal det foretas et inntektsoppgjør hvor gevinst og tap beregnes.

⁵⁴ Lignings-ABC s. 332

⁵⁵ Innst. O. Nr. 1 (1997-1998) pkt. 8.1.1

⁵⁶ Naas et. al. 2011 s. 221

⁵⁷ Innst. O. Nr. 1 (1997-1998) pkt. 8.1.1

Etter sktl. §9-14 åttende ledd, fastsettes utgangsverdien på eiendelene til markedsverdien ved tidspunktet for uttaket, jf. sktl. §14-27. Inngangsverdien fastsettes etter de ordinære gevinstbeskatningsreglene. For driftsmidler vil dette si anskaffelseskostnaden minus eventuelle avskrivninger, jf. sktl. §§14-40 – 14-48. Har det senere vært påkostninger i forhold til det enkelte driftsmidlet, vil dette bli lagt til ved beregningen. For andre typer eiendeler, vil også anskaffelseskostnaden være den inngangsverdi som blir benyttet i beregningen.⁵⁸ Når et selskap flytter ut av norsk beskatningsområde og bringer med seg eiendelene, vil det riktignok ikke alltid foreligge en kjent markedsverdi, da selskapet ikke ønsker å realisere eiendelene ved utflyttingen. Når det i disse og lignende tilfeller ikke foreligger en kjent markedsverdi, skal verdien på eiendelen fastsettes ved skjønn, jf. sktl. §9-14 åttende ledd, 3. punktum. Reglene om gevinstbeskatning av aksjer og andeler i sktl. §§10-30 – 10-36 og 10-44 gjelder så langt de passer.

2.4.6.1 Markedsverdi

«Markedsverdien er den verdi objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet.»⁵⁹

Markedsverdien skal, som nevnt ovenfor, fastsettes etter skjønn dersom den ikke er kjent ved uttaket, jf. sktl. §9-14 åttende ledd, 3. punktum. Slike verdsettelse kan være svært omfattende og derfor også kostnadskrevende.⁶⁰ Det er derfor fastsatt visse terskelverdier for inntekter ved uttak, som forhindrer for store administrative vanskeligheter.⁶¹ Av forarbeidene finner man at OECD's Retningslinjer for skattemessig internprising kan gi veiledning ved fastsettelse av utgangsverdien. Veiledningen i OECDs Retningslinjer er svært omfattende, og vil kun få en kortfattet gjennomgang nedenfor.

2.4.6.1.1 OECDs retningslinjer for internprising

Hensynen bak retningslinjene er å unngå ressurskrevende tvister mellom flernasjonale selskaper og skattemyndigheter, samt å unngå økonomisk eller juridisk

⁵⁸ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.5.1

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Naas. et. al. 2011 s. 234

⁶¹ FFIN §9-14-2 1. – 5. ledd

dobbeltbeskatning.⁶² Retningslinjenes materielle regler om armlengdeprinsippet og metodene for anvendelsen av disse er lovfestet i sktl. §13-1 fjerde ledd og har med dette fått formell status i norsk rett.⁶³ Når det kommer til tolkningen av markedsverdi i sktl. §9-14, er de nok fremdeles å anse kun som retningslinjer.

2.4.6.2 Inntektsoppgjøret – tapsberegningen

Etter sktl. §9-14 syvende ledd, er tap på eiendel eller forpliktelse som tas ut av norsk beskatningsområde fradragsberettiget dersom skattyter er skattepliktig til riket etter sktl. §§2-1 eller 2-2 eller anses som skattemessig hjemmehørende i en annen EØS-stat på tidspunktet som nevnt i sktl. §9-14 tiende ledd. Det vil si tidspunktet retten til utsettelse med betaling av skatten faller bort. Bestemmelsens 1. punktum gjelder kun eiendeler som nevnt i sktl. §9-14 tredje ledd a-c.

Tap på eiendeler som nevnt i sktl. §9-14 tredje ledd d-e som tas ut av norsk beskatningsområde, er fradragsberettiget på samme vilkår som ovenfor, men spørsmålet om fradragsretten for tap skal vurderes på et annet tidspunkt, jf. sktl. §9-14 syvende ledd, 2. punktum.⁶⁴ Her, som ellers i lovgivningen om uttaksbeskatning, settes det et skille mellom fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser på den ene side, og omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler på den annen. For å få fradrag for tap på disse typer eiendeler må altså skattyteren være skattemessig hjemmehørende til riket etter §§2-1 eller 2-2 eller i en annen EØS-stat på dagen før uttak fra norsk beskatningsområde, det vil si tidspunktet for innvinning, jf. §9-14 første ledd, 1. punktum.⁶⁵

Etter sktl. §9-14 syvende ledd, 4. punktum fastsettes tapet til det inntektsåret realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. §14-27, altså det inntektsåret eiendelene eller forpliktelsene er tatt ut av norsk beskatningsområde etter bestemmelsene i sktl. §9-14 andre ledd.

⁶² Naas et. al. 2011 s. 947

⁶³ Op.cit. s. 948

⁶⁴ Lovkommentar sktl. §9-14 per Helge Stoveland note 818

⁶⁵ Naas et. al. 2011 s. 233

Da det kan gis betalingsutsettelse på eiendeler etter sktl. §9-14 tredje ledd a-c, utsettes avregningen av tap på disse eiendelene til de blir realisert.⁶⁶ Er ikke eiendelene realisert etter en frist på fem år, faller retten til fradrag på tap bort, jf. sktl. §9-14 ellefte ledd bokstav d. Tilsvarende med skatt på gevinst.⁶⁷ Fradragsrett forutsetter videre at skattyter har inntekt som stammer fra Norge i innvinningsåret som tapet kan fradras i.⁶⁸

Etter sktl. §9-14 syvende ledd, 3. punktum gis det ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i en annen stat. Har tapet bare delvis kommet til fradrag i en annen stat, kan tapet som skal fradras i Norge reduseres tilsvarende. Det er etter forarbeidene hvilken del av tapet som er kommet til fradrag i utlandet som er avgjørende, ikke verdien av tapsfradraget i kroner. Dette i motsetning til skatt på gevinst der det er det i utlandet betalte beløpet som kommer til fradrag, krone for krone.⁶⁹

2.4.7 Terskelbeløp

Etter skatteforskriften er det et terskelbeløp for inntekter som følger av sktl. §9-14 tredje ledd a og b-e. Gevinst på eiendel som nevnt i a som ikke overstiger kr 5 000 000 i inntektsåret er ikke skattepliktig etter §9-14 første ledd. Tap på eiendel er tilsvarende ikke fradragsberettiget dersom det ikke overstiger dette terskelbeløpet. Gevinst på eiendeler og forpliktelser som nevnt i §9-14 tredje ledd b-e er ikke skattepliktig etter §9-14 første ledd dersom de ikke overstiger kr 1 000 000, etter at tap på eiendelen eller forpliktelsen er fratrukket. Samlet tap innenfor eiendelene i a-b som ikke overstiger kr 1 000 000 er således heller ikke fradragsberettiget.⁷⁰

⁶⁶ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.10

⁶⁷ Naas et. al. 2011 s. 234

⁶⁸ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.10

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ FSFIN §9-14-2 første og andre ledd

2.4.8 Betalingsutsettelse for visse eiendeler

2.4.8.1 Generelt om betalingsutsettelse

Etter sktl. §9-14 niende ledd, kan det for eiendeler som nevnt i §9-14 tredje ledd a-c gis utsettelse med innbetaling av skatt. Eiendelene som omfattes av denne er således fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og fordringer. Omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler er ikke omfattet. Skatt på gevinst og fradrag på tap på disse eiendelene vil derfor tas med i samme inntektsår som utflyttingen finner sted, jf. sktl. §14-27.⁷¹ Begrunnelsen for at det ikke gis betalingsutsettelse for skatt på gevinst på omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, finner man i Ot. prp. nr 1. (2008-2009) pkt. 8.5.7.5 flg. For omsetningsgjenstander, har man funnet at disse i utgangspunktet er ment å realiseres innen kort tid. Realiseres eiendelen innen kort tid, vil det gi liten mening å utsette beskatningen av denne, da den nok ikke vil endre verdi i betydelig grad. Forarbeidene sier videre at det ikke hadde gjort en stor forskjell om det hadde blitt gitt utsettelse, da omsetningsgjenstandene ville blitt solgt i utlandet, og gevinsten på disse uansett ville vært skattepliktig til Norge. Administrative hensyn tilsier da at det er enklere å gjøre omsetningsgjenstander gjenstand for umiddelbar uttaksbeskatning.⁷² For immaterielle eiendeler sier forarbeidene at disse kan holde seg i verdi i mange år og i liten grad være gjenstand for omsettelse/realisasjon. Om skattebetalingen kunne utsettes for immaterielle eiendeler, kunne det, etter forarbeidene, lett kun føre til at Norge ikke «blir tilordnet en andel av en eventuell opparbeidet gevinst.»⁷³ Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den utliknede skatten ikke medtas i avregningen for inntektsåret, jf. §9-14 niende ledd, siste punktum.

⁷¹ Naas et. al. 2011 s. 236-237

⁷² Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.7.5

⁷³ Op.cit. pkt. 8.5.7.6

2.4.8.2 Sikkerhetsstillelse som vilkår for betalingsutsettelse

Etter sktl. §9-14 niende ledd kan skattyter altså få utsettelse på betaling av skatt på gevinst av eiendel som er tatt ut av norsk beskatningsområde. Dette gjøres ved at den utlignede skatten ikke medtas ved avregningen for inntekståret, jf. §9-14 niende ledd, siste punktum. Hovedregelen i skatteloven er at det skal gis sikkerhetsstillelse for betalingsutsettelse ved uttak av eiendeler. Etter §9-14 niende ledd, første punktum, er det et vilkår for at en slik utsettelse gis, at det stilles sikkerhet for skatteforpliktelsen. Det er to hovedunntak fra kravet om sikkerhetsstillelse i §9-14 niende ledd andre og tredje punktum, som vil bli behandlet nedenfor i 2.4.8.2.2.

2.4.8.2.1 Sikkerhetsstillelse - innhold

Først og fremst må det, for at skattyter skal kunne oppnå utsettelse på skattebetalingen, leveres oppgave for de eiendeler og forpliktelser som det skal stilles sikkerhet for, jf. sktl. §9-14 tredje ledd a-c, med beregning av gevinst.⁷⁴ Dette leveres sammen med selvangivelsen for det år gevinsten er innvunnet, jf. §9-14 første ledd, jf. §14-27. Skatteoppgaven danner utgangspunktet for fastsettelse av sikkerhet i de tilfeller der dette blir innvilget. Om utsettelsen av skattebetalingen skal vare lenger enn året uttaket skjedde, må det leveres en ny oppgave hvert år, jf. §9-14 niende ledd, siste punktum.

Etter skatteforskriften skal sikkerheten som stilles, svare til skatteforpliktelsen selskapet har til den norske stat ved uttaket. Den kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller «annen betryggende sikkerhet.»⁷⁵

2.4.8.2.2 Unntak fra krav om sikkerhetsstillelse

Kravet om sikkerhetsstillelse gjelder først og fremst ikke for skattytere som er å anse som hjemmhørende i riket etter sktl. §§2-1 eller 2-2. Det samme gjelder om skattyter er bosatt i en EØS-stat og Norge har inngått avtale om informasjonsutveksling (om skattyterens

⁷⁴ FSFIN §9-14-3 1. ledd

⁷⁵ FSFIN §9-14-3 4. ledd

inntekts- og formuesforhold), samt bistand i skatteinnkreving, jf. sktl. §9-14 niende ledd, andre punktum.⁷⁶⁷⁷ Hvis skattyteren som har bosatt seg i en slik EØS-stat, men flytter til en annen stat, hvor betalingsutsettelse er betinget av at det stilles sikkerhet, innen fem år etter at realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. §9-14 første ledd, må det stilles slik sikkerhet for at det fortsatt kan gis betalingsutsettelse, jf. FSFIN §9-14-3 tredje ledd.⁷⁸

For det andre, gis det også unntak fra sikkerhetsstillelse for tilfeller hvor gevinst ved en realisasjon av en eiendel som nevnt i sktl. §9-14 tredje ledd b på tidspunktet som nevnt i sktl. §9-14 første ledd, første punktum ville vært fritatt for skatteplikt etter sktl. §2-38, jf. sktl. §9-14 niende ledd, tredje punktum. I Naas et. al. reageres det på at unntaket synes å være i uovernstemmelse med ordlyden i sktl. §9-14 første ledd. I denne sies det at eiendelen er skattepliktig som om den var realisert siste dag før uttakstidspunktet. Hvis fritaksmetoden anvendes, skal det ikke betales skatt, og Naas et. al. hevder at det da blir lite treffende å snakke om betalingsutsettelse.⁷⁹ Grunnen til at lovgiver har valgt å systematisere lovteksten på denne måten kan være at lovgiver har ønsket å fange opp de tilfellene hvor eiendelene er omfattet av fritaksmetoden ved uttakstidspunktet, men ikke ved en senere anledning hvor eiendelene realiseres.⁸⁰ Et unntak fra dette unntaket er hvis eiendelen er i et selskap hjemmehørende i et land utenfor EØS, eller hvis det foreligger et finansielt instrument med en slik eierandel som underliggende objekt, jf. sktl. §9-14 niende ledd, fjerde punktum.

2.4.8.3 Opphør av retten til utsatt betaling

Som hovedregel faller retten til utsatt skattebetaling bort ved realisasjon. Den faller også bort ved uttak til eget bruk, ved gaveoverføring og ved opphør av virksomhet med andeler som nevnt i sktl. §10-70, jf. sktl. §9-14 tiende ledd. Skjer realisasjonen som et ledd i

⁷⁶ Naas et. al. 2011 s. 235

⁷⁷ Oversikt over hvilke EØS-land Norge har avtale med pr. 2011 finnes i Lignings-ABC (2010/11) pkt. 2.8.2, s. 1309

⁷⁸ Naas et. al. 2011 s. 236

⁷⁹ Op.cit. s. 326

⁸⁰ Op.cit. s. 236

omorganisering av virksomhetene og en tilsvarende omorganisering kunne vært gjennomført med skattemessig kontinuitet i Norge, er det mulig å søke Finansdepartementet om fritak fra skatteplikten, jf. sktl. §11-22 fjerde ledd.⁸¹ Hvorvidt det er grunnlag for å innrømme skattefritak og på hvilke vilkår, vil kunne avhenge av om hvor skattyter er hjemmehørende.⁸² Når retten til betalingsutsettelse opphører, forfaller skattebetalingskravet etter de nærmere bestemte regler.

Når skattyter har fått betalingsutsettelse på skatten på de uttatte eiendeler/forpliktelser, og de senere realiseres, vil eiendelene ofte ha endret verdi i forhold til dagen de ble tatt ut av norsk beskatningsområde. Dersom eiendelen realiseres til en lavere verdi enn den som var antatt ved utflyttingstidspunktet, jf. sktl. §14-27, kan skattyteren kreve å få redusert den utlignede skatten knyttet til eiendelen som om gevinsten var beregnet etter faktisk realisasjonsverdi, jf. §9-14 ellefte ledd bokstav a. Realisasjonsverdien kan derimot ikke settes lavere enn inngangsverdien. Det siste medfører at skattyter ikke kan oppnå et fradragsberettiget tap på eiendelen, dersom den har sunket kraftig i verdi.⁸³

2.4.8.3.1 Fradrag for skatt betalt i utlandet

Når et objekt realiseres i utlandet, vil det i stor grad kunne føre til at skattyter opparbeider seg skatteplikt for realisasjonen, samtidig som det er en bestående skatteplikt etter norske uttaksregler, jf. sktl. §9-14 tiende ledd. Det gis derfor kreditfradrag for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning, jf. sktl. §9-14 ellefte ledd bokstav c, jf. sktl. §§16-20 – 16-29. Skatteavtaler som Norge har med det aktuelle landet, kan i stor grad også forhindre dobbeltbeskatning, så reglene i sktl. §§16-20 flg. utfyller i så fall disse avtalene for å forebygge dobbeltbeskatningen.⁸⁴ Kreditfradraget etter sktl. §9-14 ellefte ledd bokstav c beregnes etter reglene i sktl. §§16-20 flg. så langt de passer. Den mest sentrale forskjell mellom regelsettene i sktl. §9-14 ellefte ledd c og §§16-20 flg., er at kreditfradrag ikke i

⁸¹ Naas et. al. 2011 s. 236

⁸² Norsk Lovkommentar §11-22 pkt. 1057

⁸³ Naas et. al. 2011 s. 238

⁸⁴ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.8.6

dette tilfellet er betinget av det er skatt med kilde i utlandet det gis kreditfradrag i.⁸⁵ Etter en endring av sktl. §16-22 første ledd, 24. juni 2011, kan skattyter tilbakeføre fradraget tilbake til de fem foregående år før uttaket. Etter forarbeidene, samt Naas et. al., var det tidligere mulig for skattyter å tilbakeføre fradrag utover den ettårsfristen som tidligere var oppført i sktl. §16-22 første ledd, første punktum.⁸⁶ Etter sktl. §16-21 første ledd kan ikke fradragsbeløpet som tilbakeføres overstige den beregne uttaksskatten. Det gis videre kun fradrag på skatt til utlandet på den del av gevinsten som tidligere er beregnet av Norge, samt at det ikke gis fradrag hvis skattyter også får kreditfradrag i landet skattyter nå er skattepliktig til. Det hviler på skattyter å dokumentere at dette ikke er tilfellet.⁸⁷

2.4.8.4 Spesielt om immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander

Ovenfor gikk jeg kort inn på begrunnelsene i forarbeidene for at det ikke kan gis betalingsutsettelse på immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Jeg vil gå spesielt inn på forklaringen rundt dette, da spesielt Naas (2007) mener bestemmelsene er lite holdbare og antakelig i strid med EØS-avtalen.⁸⁸ Dette forklares ikke nærmere annet enn i sammenheng med at de ser på utflyttingsskattereglene i Norge generelt som EØS-stridig.⁸⁹ Boken er tydelig skrevet før brev fra ESA av 2. mars 2011 og gitt ut før de nye reglene i sktl. §10-71 trådte i kraft i juni 2011, så det gjenstår å se hva de mener om dagens situasjon. Jeg kan i mellomtiden gi mine egne observasjoner, spesielt til departementenes antagelser i lovforarbeidene. Jeg er enig med forarbeidene i at omsetningsgjenstander er ment for å omsettes. Dette ligger i eiendelenes natur. Det som kan være usikkert er hvor hurtig den enkelte varetype omsettes og hvorvidt det kan argumenteres for at umiddelbar skattlegging gir en materielt sett riktig skatt. Hovedargumentasjonen i forarbeidene er, for omsetningsgjenstander, at siden de realiseres så raskt, gir det ikke noen umiddelbar mening å gi fem års utsettelse. Videre antas det at siden realisasjonen skjer så hurtig, så vil heller

⁸⁵ Nass et. al. 2011 s. 239; Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.8.6

⁸⁶ Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.8.6

⁸⁷ Naas et. al. 2011 s. 240

⁸⁸ Naas et. al. 2011 pkt. 6.4.5.4 s. 237

⁸⁹ Op.cit. pkt. 2.14.2 s. 121

ikke verdien av eiendelene endre seg i særlig grad. Dette kan nok være riktig for mange omsetningsgjenstander, men igjen kan enkelte eiendeler være tungt omsettelige og størrelsen på varelageret kan være relativt konsistent. Det kan også være et poeng at på visse europeiske markeder kan varene som omsettes, i stor grad omsettes med tap i forhold til norske priser. Videre argumenteres det for at administrative hensyn gjør seg gjeldende ved at kontroll med omsetningen kan være komplisert. Da realisasjon av omsetningsgjenstander til tider kan skje svært hyppig og i store kvanta, kan jeg si meg enig i at dette er et godt argument. Spørsmålet er om det holder i forhold til proporsjonalitetsprinsippet. Etter hva jeg kan se, er ikke dette diskutert nærmere, hverken i Naas et. al., forarbeidene eller i brevene fra ESA.

Når det gjelder immaterielle eiendeler, er argumentasjonen diametralt motsatt av hva gjelder omsetningsgjenstander. For disse eiendelene er saken at de sjelden omsettes i det hele tatt, og om de gjør det, skjer det ofte etter svært lang tid. Verdien holder seg også relativt stabil over lengre tid. I forarbeidene ser man derfor et sterkt behov for å føre en umiddelbar uttaksbeskatning som ikke kan refuseres.⁹⁰ Hadde det blitt gitt utsettelse, ville nok fristen i sktl. §9-14 ellefte ledd d i de fleste tilfeller utløpt før en eventuell realisasjon. Det er likevel mange bedrifter som eksklusivt jobber med å utvikle patenter og omsette de relativt hurtig, men disse hører vel mer til unntakene enn til hovedregelen. Gruppen av immaterielle rettigheter er relativt stor og uensartet. Alt fra forretningsverdi (goodwill), varemerker, kopieringsretter og patenter til åndsverk, formler og kretskort faller under. At reglen kunne vært mer nyansert for de enkelte typene kunne i visse tilfeller gitt en mer materielt riktig beskatning, men kunne også gjort det hele veldig komplisert og omfattende.

2.4.9 Opphør av skatteplikten for uttatte eiendeler

Etter sktl. §9-14 ellefte ledd bokstav d, faller skatteplikten for uttatte eiendeler bort hvis skattyter ikke har realisert eiendelene inenn en oppsatt frist på fem hele inntektsår. Dette gjelder fra og med det inntektsår realisasjon anses å ha funnet sted. Eventuelle tap vil også

⁹⁰ Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.7.6

ved utløpet av denne tidsfristen bortfalle.⁹¹ Dette gjelder kun for eiendeler som det i utgangspunktet kan gis betalingsutsettelse for, dvs. finansielle instrumenter, fysiske driftsmidler og forpliktelser, jf. sktl. §9-14 tredje ledd, bokstav a-c.

Det kan også være tilfelle at skattyter ikke har fått utsettelse på enkelte eiendeler. Dette kan være på grunn av at skattyter ikke har kunnet stille sikkerhetsstillelse, eller ikke gitt de opplysninger som er påkrevd. I disse tilfeller, vil skattyter kunne få refundert det som ble betalt i skatt ved uttaket. Dette skjer da ved utgangen av femårsperioden som nevnt i sktl. §9-14 ellefte ledd d, dersom skattyter kan dokumentere at eiendelen fortsatt er i behold. Hvor eiendelen realiseres til en lavere verdi enn det som ble fastsatt ved uttakstidspunktet, kan det gis en forholdsmessig refusjon.⁹²

Etter sktl. §9-14 ellefte ledd, bokstav e, kan skatteplikten også falle bort dersom eiendelen innen fristen som nevnt i sktl. §9-14 ellefte ledd d, blir ført tilbake til norsk skatteområde. Dette gjøres ved at en eventuell tidligere beregnet uttaksskatt faller bort, slik at man kan se bort fra denne ved en senere realisasjon. Også i disse tilfellene vil skattyteren få refundert tidligere innbetalt skatt, dersom skattyter for eksempel ikke har fått utsettelse på grunn av lignende forhold som nevnt ovenfor.⁹³

⁹¹ Naas et. al. 2011 s. 240

⁹² Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.8.9

⁹³ Op.cit. pkt. 8.5.8.10

3 Oppfyller reglene per i dag kravene etter EØS-avtalen?

3.1 Sentrale regler

3.1.1 EØS-avtalen

Her vil jeg kort diskutere de sentrale reglene i EØS-avtalen, som det bl.a. referes til i brevene fra ESA og i dommene som diskuteres nedenfor (dvs. de tilsvarende reglene i TEUF). Selv om oppgaven i stor grad er avgrenset mot de internasjonale reglene, er de helt sentrale reglene kritisk å ha en forståelse for, da de er essensielle i diskusjonen rundt Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

3.1.1.1 Art. 31 (TEUF art. 49)

Etter EØS-avtalen art. 31 skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette er i stor grad den regelen det er funnet at det foreligger en restriksjon på i dommene omtalt nedenfor.

Bestemmelsen forbyr i utgangspunktet medlemsland å ilegge restriksjoner for andre lands statsborgere fra å etablere seg i det førstnevnte landet. Etableringsadgangen omfatter adgang til å starte og drive selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, jf. art. 34. Det er altså bare de som skal drive næringsvirksomhet som kan påberope seg etableringsretten, enten det er fysiske personer eller selskaper.

Som man finner av dommene nedenfor, forbyr den også at et medlemsland lager hindringer for deres egne statsborgere fra å etablere seg i andre medlemsland.⁹⁴ Med andre ord foreligger det et forbud mot å ilegge restriksjoner på et medlemslands statsborgere, det være fysiske eller juridiske personer. Som med de andre friheter i avtalen, kan en

⁹⁴ C-9/02 premiss 42

restriksjon være lovlig dersom den er proporsjonal med hensynet bak restriksjonen. Proporsjonalitetsbetraktninger går igjen i dommene om utflyttingsskatt.

3.1.1.2 Art. 34 (TEUF art. 54)

Artikkel 34 i EØS-avtalen gir bestemmelsene i kapittelet om etableringsrett tilsvarende anvendelse på selskaper som på fysiske personer. Dette gjelder imidlertid kun for selskaper som har sitt vedtekstbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium. Selskapet må likeledes være opprettet i samsvar med en av medlemstatenes lovgivning. Selskapet kan ha sitt hovedsete utenfor EØS-området, så lenge det er opprettet i en EØS-stat som har valgt stiftelsesprinsippet/inkorparasjonsprinsippet.⁹⁵ Oppfyller det enkelte selskap disse vilkårene, er det i utgangspunktet beskyttet mot restriksjoner av etableringsretten etter art. 31.

Et skille som kan være et problem når selskaper velger å flytte fra en medlemsstat til en annen, kan være den selskapsrettslige statusen etter de respektive medlemslands lovgivning. Noen medlemslands selskapsrett følger stiftelsesprinsippet som hovedregel, mens andre følger setep prinsippet. Dette er en problemstilling som hovedsaklig er selskapsrettslig interessant, men skillet manifesterer seg ofte i rettsaker som har utflyttingsskatt som hovedproblemstilling, så jeg vil presentere det kort. At et lands selskapsrett følger stiftelsesprinsippet, vil i hovedsak si at et selskap beholder status som selskap i hjemlandet selv om selskapets sentrale styring og ledelse, selskapets hovedkontor, flytter til et annet land. Hvis et land følger setep prinsippet, er det avgjørende for lovvalget hvor selskapet har sitt hovedsete.⁹⁶ Dette kan skape problemer for selskaper som ønsker å flytte sin sentrale styring og ledelse til et annet land, men fremdeles ønsker å inneha selskapsstatus i hjemlandet. Dette var f.eks. situasjonen i Daily Mail, som omtales nedenfor.⁹⁷

⁹⁵ Lovkommentar Rettsdata, EØS-loven art. 34, note 81

⁹⁶ Sejersted 2004 s. 387

⁹⁷ C-81/87

3.1.2 Hvordan kan utflyttingsskatt være en restriksjon etter EØS-avtalen?

Etter EØS-avtalen art. 31 skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsretten. Henrik Bull diskuterer i lovkommentaren til art. 31 om etableringsretten innebærer et restriksjonsforbud, eller bare et diskrimineringsforbud.⁹⁸ Ordlyden i bestemmelsen «på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere» tilsier at det kun er et diskrimineringsforbud. EU-domstolen i C-55/94 Gebhard ga uttrykk for at alle de fire friheter utgjør et restriksjonsforbud, og dette har blitt fulgt opp i C-439/99 Kommisjonen mot Italia og C-140/03 Kommisjonen mot Hellas. I Kommisjonen mot Hellas uttalte domstolen at «Ifølge fast retspraksis er artikkel 43 EF (TEUF art. 49) til hinder for enhver form for nationale regler, som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for fællesskabsborgerne at udøve den i traktaten sikrede etableringsfrihed.»⁹⁹

Utflyttingsskatt er, etter Norges og andre staters synspunkt, en god måte å sikre skattefundamentet på. Men det er åpenbart at utflyttingsskatt kan gjøre utflyttingen mer komplisert og mer kostbar for den enkelte selskap.

3.1.3 EU-dommer og uttalelse fra generaladvokaten

Det har etter min viten ikke vært noen dommer som direkte angår umiddelbar utflyttingsbeskatning i EFTA-domstolen, og som har avgjort spørsmålet rundt et et slikt scenario. Men flere av ECJs dommer har kommet inn på spørsmålet, og tatt det opp i større eller mindre grad. Her vil jeg ta for meg noen av de mest sentrale og omtalte avgjørelsene på området.

⁹⁸ Lovkommentar Rettsdata, EØS-loven art. 31 note 68

⁹⁹ Op.cit. note 75

3.1.3.1 C-9/02 De Lasteyrie¹⁰⁰

De Lasteyrie omhandler umiddelbar utflyttingsbeskatning for privatpersoner, men tar opp en del sentrale premisser som antas å være relevante også for selskaper.¹⁰¹

Lasteyrie behandler, i korte trekk, et brudd på etableringsretten i EFT art. 43 (tidl. Art. 52, nå TEUF art. 49), som samsvarer med art. 31 i EØS-loven/EØS-avtalen. Det ble funnet av domstolen at art. 43 må bli tolket slik at den forbyr en medlemsstat fra å etablere mekanismer som beskatter en skattyter for en latent gevinst på aksjer når han flytter ut av landet. Det at mekanismene var der for å forebygge skatteunngåelse ble ikke funnet å rettferdiggjøre restriksjonen.

Sakens faktum var som følger: De Lasteyrie flyttet fra Frankrike til Belgia, for å gjøre det til sitt permanente bosted. Lasteyrie eide på dette tidspunktet en del «securities» i et selskap som var basert i Frankrike. Disse aksjene hadde steget i verdi siden de ble kjøpt, og var således gjenstand for gevinstbeskatning da han forlot Frankrike, i samsvar med fransk lovgivning. De Lasteyrie tok til motmæle med den påstand at en slik restriksjon på etableringsretten var ulovlig i henhold til EU-felleskapets regler. Conseil d'État mente derimot at en slik ordning hverken la restriksjoner på om personer kunne utflytte og at fransk skattelovgivning heller ikke hadde det som hensikt. De Lasteyrie ville ikke blitt beskattet for disse aksjene hvis han ikke hadde flyttet til Belgia, da de ikke ble realisert ved salg mv.

Domstolen la først til grunn at EFT art. 43 (nå TEUF art. 49) er hjemmelsgrunnlag for dommen. Art. 43 gjelder først og fremst som en sikkerhet mot diskriminering når man flytter til et annet medlemsland, men forbyr også et medlemsland fra å hindre at en statsborger/nasjonalt selskap flytter til et annet medlemsland.¹⁰² Et av hovedpoengene som domstolen la vekt på, var at en restriksjon mht. etableringsretten i EFT art. 43 er ulovlig,

¹⁰⁰ C-9/02

¹⁰¹ Event No. 542580 s. 15-16

¹⁰² C-9/02 premiss 42

uavhengig om den er lite vidtrekkende eller lite viktig.¹⁰³ Først og fremst argumenterte domstolen for at selv om de franske reglene for utflyttingsbeskatning ikke direkte hindrer en skattyter fra å flytte til et annet medlemsland, så gir de en effekt som kan gjøre det mindre sannsynlig at skattyter velger å foreta utflyttingen, selv om denne ønsker å gjøre dette. I para. 46 gjorde domstolen et poeng av at en fransk borger som ønsker å relokalisere til et annet medlemsland blir behandlet skattemessig forskjellig fra franske borgere som ikke flytter over landegrensene. I denne forskjellsbehandlingen ligger en skatt på en latent gevinst i den utflyttende skattyters aksjer, hvilke han enda ikke har realisert. Det er også et poeng at det kun er utflyttingen som aktualiserer skattekravet. Når det kommer til at skattyter kan få skatten utsatt, uttaler domstolen følgende: «Although it is possible to benefit from suspension of payment, that is not automatic and it is subject to strict conditions such as those described by the Advocate General in points 36 and 37 of his Opinion, including, in particular, conditions as to the setting up of guarantees. Those guarantees in themselves constitute a restrictive effect, in that they deprive the taxpayer of the enjoyment of the assets given as a guarantee.»¹⁰⁴ Det er altså ikke unnskyldende at at skattyter har en mulighet til å få utsatt skattebetalingen, da denne er vanskelig å få godkjent, samt at han må yte en sikkerhet for i det hele tatt å få utsettelse. Domstolen fant at regelen konstituerer en hindring for etableringsretten, og med det bare kunne være lovlig under felleskapsretten dersom den er godt begrunnet i allmenne hensyn og dersom den ikke overskrider proporsjonalitetsprinsippet. I kjernen av proporsjonalitetsprinsippet ligger at det foreligger en forholdsmessighet mellom hensynet regelen er ment å ivareta og restriksjonen som foreligger i det inneværende forhold. Domstolen er videre enig med Kommisjonen i at regelen i 167a i CGI ikke eksklusivt rammer forhold som kun er illegitimt skattemessig motiverte, men heller helt generelt, på alle grenseoverskridende forhold.¹⁰⁵ Domstolen mener at selve akten i å utflytte ikke automatisk impliserer skatteunngåelse/-unndragelse. Med grunnlag i dette fant ikke domstolen å kunne

¹⁰³ C-9/02 premiss 43

¹⁰⁴ Op.cit. premiss 47

¹⁰⁵ Op.cit premiss 50

rettferdiggjøre en regle som generaliserer på en slik måte, og som kompromitterer et brudd på etableringsretten.

Selv om det er en fare for at skattefri utflytting kan føre til en uthuling av skattefundamentet, slik Danmark hevder i para. 59, gir ikke dette en rett til å innføre restriksjoner som er i strid med etableringsretten.¹⁰⁶ (Faren for uthuling av skattefundamentet er også noe som blir eksplisitt nevnt i forarbeidene til dagens sktl. §9-14¹⁰⁷.)

Domstolen finner, i sin endelige konklusjon at slike regler som i art. 167a i CGI, laget for å forhindre skatteunndragelse/-unngåelse, som beskatter latente gevinster ved utflytting, ikke er lovlige under felleskapsreglen, jf. EFT art. 43.

Denne dommen gjelder i all hovedsak for privatpersoner, men ESA fant i sitt brev til Norge at den også er å anse som gjeldende for selskaper.¹⁰⁸ Dette fremgår også av TEUF art. 54, jf. EØS-avtalen. art. 34.

3.1.3.2 C-81/87 Daily Mail

Avgjørelsen i C-81/87 Daily Mail dreier seg ikke direkte om utflyttingsskatt for selskaper, men om etableringsretten etter EFT art. 43 (nå TEUF art. 49), jf. EØS-avtalen art. 31 også gjelder for selskaper, slik det gjør for fysiske personer. Spørsmålet i saken er referert i avgjørelsens premiss 9.

Kort fortalt ønsket selskapet, General Trust PLC og Daily Mail, å flytte dets hovedkontor og sentrale ledelse til Nederland. Bakgrunnen for flyttingen var, etter dommen å dømme, utelukkende skattemotivert. Hadde de fått tillatelse av de britiske skattemyndigheter, ville selskapet vært gjenstand for Nederlandsk selskapsskatt, hvilket ville vært mer gunstig enn

¹⁰⁶ C-9/02 premiss 60

¹⁰⁷ Innst. O. Nr. 1 (2008-2009) 8.1.2.1.1

¹⁰⁸ Event. No. 542580 s. 16

den britiske. Problemet var imidlertid at selskapet ønsket å beholde sin status etter stiftelseslandets lovgivning. Da selskapet ble nektet dette av de britiske skattemyndigheter, påberopte de seg etableringsretten i EFT art. 43 (nå TEUF art. 49).¹⁰⁹

Først og fremst la domstolen til grunn at rettighetene etter art. 52 (nå TEUF art. 49) kan hevdes for selskaper etter art. 58 (nå TEUF art. 54). Et poeng som er viktig for denne rettsavgjørelsen, er at art. 52 i utgangspunktet er konstruert for å forhindre at et medlemsland behandler utenlandske borgere og selskaper likt som dets nasjonale rettssubjekter. Domstolen fant at art. 52 også forbyr en medlemsstat fra å hindre et nasjonalt selskap å etablere seg i en annen medlemsstat.

«As the Commission rightly observed, the rights guaranteed by Articles 52 et seq . would be rendered meaningless if the Member State of origin could prohibit undertakings from leaving in order to establish themselves in another Member State.»¹¹⁰

Domstolen fant videre at den aktuelle regelen i Storbritannia ikke brøt med art. 52, jf. art. 58.¹¹¹ De britiske regelen, etter domstolens mening, hindret heller ikke et britisk selskaps mulighet til å overføre eiendeler, partielt eller totalt, til et selskap som er opprettet i et annet medlemsland. Forhåndsgodkjenning av de britiske skattemyndighetene krevdes bare når et selskap ønsket å overføre den sentrale ledelse og kontroll til et annet medlemsland, mens det fortsatt opprettholder dets rettslige status som britisk selskap, etter britisk selskaps- og skatterett. Domstolen så heller ikke på det at selskapet nødvendigvis må likvideres/oppløses i Storbritannia før det etableres i et annet medlemsland som en restriksjon på etableringsretten.¹¹² Domstolen sa videre at selskaper kun eksisterer som et produkt av nasjonal lovgivning, i motsetning til fysiske personer. Det er den enkelte medlemsstats lovgivning som bestemmer om et selskap er etablert og som er grunnlaget for selskapets eksistens. Domstolen så på problematikken som kjennetegner selskapers

¹⁰⁹ Sejersted et. al. 2004 s. 388

¹¹⁰ C-81/87 premiss 16

¹¹¹ Op.cit. premiss 18

¹¹² Ibid.

etableringsrett, som et som må løses av fremtidig lovgivning. At et selskap, herunder dets sentrale kontroll og ledelse, skal kunne flytte uhindret til en annen stat, mens det beholder selskapsstatusen i landet det flytter fra, var per domsavsigelsen ikke dekket av artiklene 52 og 58.

3.1.3.3 C-210/06 Cartesio

Cartesio er en sentral sak innenfor den europeiske selskapsretten og omhandlet et selskaps rett til å etablere seg i et annet medlemsland uten at selskapet først må oppløses. Det er vist til saken i brevvekslingen mellom ESA og Norge, referert ovenfor.¹¹³ Den omhandler i stor grad kun selskapsrettslige spørsmål, men er likevel relevant, da den er benyttet i ESA og Finansdepartementets argumentasjon. Etter Naas et. al. har det vært enkelte uttaler i dommen som som visstnok har reist tvil om dommernes konklusjon.¹¹⁴ Selv om det spesielt er et obiter dicta som i stor grad har vært omdiskutert, vil jeg foreta en kort innføring i sakens faktum.

Selskapet Cartesio var et «limited partnership,» stiftet i Ungarn i 2004. Selskapet ønsket i 2005 å flytte dets sete til Gallarate i Italia, men ønsket å fremdeles beholde status som registrert selskap i Ungarn. Dette ble nektet av ungarske myndigheter på grunnlag av at Ungarsk lov ikke tillot at et selskap flyttet dets sete til et annet land og samtidig var undergitt ungarsk selskapsrett.

Cartesio stilte i hovedsak fire spørsmål som er relevante for den inneværende diskusjon. Spørsmålene er inntatt i premiss 40 i avgjørelsen.

Domstolen refererer i sin avgjørelse til Daily Mail, hvor sakens faktum ikke var helt ulikt: Selskaper er etter domstolens synspunkt i aller høyeste grad et produkt av nasjonal lovgivning, hvilket bestemmer selskapets funksjon og regulerer dets innlemmelse i den

¹¹³ Event No. 542580

¹¹⁴ Naas et. al. 2011 s. 121

aktuelle staten.¹¹⁵ Videre er det stor forskjell mellom medlemsstatene i hvordan de regulerer om et selskap må likvideres eller oppløses dersom det flytter dets sentrale ledelse til et annet medlemsland. Domstolen poengterer at i tolkningen av etableringsretten og dens daværende ordlyd, så er det fremdeles et problem at medlemslandene har divergerende syn på et utflyttet selskaps status. Problemet er etter domstolen ennå ikke løst, men må bli behandlet i senere lovgivning eller konvensjoner.¹¹⁶ Som et resultat av dette finner domstolen at man, på grunn av en manglende homogenitet blant medlemslandenes lovgivning, ikke kan utlede en etableringsrett for selskaper som sammenfaller med den for fysiske personer.¹¹⁷

Slik det sto i denne saken, fastslo altså dommeren at det er den enkelte medlemsstaten som legger grunnlaget for, og bestemmer, om landets nasjonale selskaper kan nyte av etableringsretten, da det er de nasjonale lovene i det enkelte land som blir gjeldende for sakens utfall.¹¹⁸ Videre ble det sagt at selv om et medlemsland kan kreve at et selskap som ønsker å flytte ut av landet må gjennomgå en likvidering eller oppløsning, kan ikke det enkelte medlemslandet hindre selskapet å etablere seg i et annet medlemsland. Det virker også som dommeren impliserer i samme avsnitt at de enkelte medlemsland ikke er immune mot etableringsretten, selv om de i praksis har mesteparten av makten når det kommer til hva de tillater deres nasjonale selskap med tanke på grenseoverskridende aktiviteter.¹¹⁹

I stor grad kan det virke som dommeren her presenterer en uavklart rettsstilstand når det kommer til situasjoner som er representert ovenfor.¹²⁰

¹¹⁵ C-210/06 premiss 104

¹¹⁶ Op.cit. premiss 108

¹¹⁷ Op.cit. premiss 108

¹¹⁸ Op.cit. premiss 110

¹¹⁹ Op.cit. premiss 112

¹²⁰ Op.cit. premiss 114

3.1.3.4 C-196/04 Cadbury Schweppes

I Cadbury Schweppes var saken som følger: To britiske selskap, CSTI og CSTS, i Cadbury Schweppes-gruppen var lokalisert i Irland (i International Financial Services Centre), som etter britiske CFC-regler (Controlled Foreign Corporation) er kvalifisert som et lavskatteland (tilsvarende NOKUS-reglene i Norge).¹²¹ CSTI var et datterselskap av CSTS. Etter synet til den britiske domstolen hadde selskapene etablert seg i Irland for å unngå britiske skatteregler på valutatransaksjoner.¹²² Det ble senere allment godtatt at selskapene ble etablert i Irland, kun for at morselskapet kunne tjene på de lempeligere skattereglene.¹²³ De britiske skattemyndigheter mente at for inntektsåret 1996, var ingen av vilkårene oppfylt for at selskapene kunne slippe skatt.¹²⁴ Det ble derfor beregnet skatt på gevinst for CSTI, da CSTS hadde gått med tap i inntektsåret.

De relevante spørsmålene som ble reist i saken foreligger i avgjørelsens premisser 23-27.

I forhold til om morselskapene, ved opprettelsen av datterselskapene, utnytter etableringsretten til fordel for skattelette, svarte domstolen følgende: Det er allment godtatt at statsborgere i et medlemsland ikke kan foreta illojale forsøk på å unngå deres eget lands lovgivning under beskyttelse av etableringsretten. Dette kan likevel ikke hindre en statsborger i å forsøke å oppnå gunstigere beskatning ved å flytte til et annet medlemsland. Domstolen fant videre at etableringen av et datterselskap i et annet medlemsland, med den intensjon å oppnå en gunstigere beskatning, ikke er tilstrekkelig for å anslå at det er foretatt misbruk av etableringsretten.¹²⁵

Retten gikk videre med å undersøke om etableringsretten forbyr bruk av Storbritannias CFC-lovgivning. Først og fremst la de vekt på at CFC-lovgivning forskjellsbehandler

¹²¹ Naas et. al. 2011 s. 131

¹²² C-196/04 premiss 17

¹²³ Op.cit. premiss 18

¹²⁴ Op.cit. premiss 19

¹²⁵ Op.cit. premiss 35-38

statlige og utenlandske selskaper. Når det er etablert at det utenlandske datterselskapet er hjemmehørende i et land hvor det foreligger skattlegging som er lavere enn den grense som er fastsatt, blir morselskapet skattlagt for CFC-selskapets fortjeneste. Er datterselskapet etablert og drevet i Storbritannia, blir morselskapet ikke beskattet for datterselskapets fortjeneste.¹²⁶ Det var lagt til grunn at den totale skattebyrden ikke er høyere i noen av tilfellene, men faktum var at morselskapet ble skattlagt for fortjenesten til en annen juridisk person. Det ble således funnet at de britiske CFC-reglene konstituerte en restriksjon på etableringsretten. En slik restriksjon kan bare opprettholdes om den er rettfærdiggjort av overordnede allmenne interesser.¹²⁷

Domstolen gikk derfor videre til proporsjonalitetsbedømmelsen. Oppsummeringsvis, kom domstolen frem til at dersom CFC-reglene skulle opprettholdes, må de ikke føre til skattlegging av morselskapet dersom etableringen av et utenlandsk datterselskap reflekterer en økonomisk realitet, og ikke bare er opprettet av skattemessige motiver. Det må foregå reell aktivitet der, og det må ligge et forretningsmessig motiv bak opprettelsen. Bedømmelsen må kunne baseres på objektive faktorer, slik som f.eks. ansatte og utstyr.¹²⁸ Resultatet av dommen ble i stor grad at CFC-regler som ilegger skatt på et morselskap for datterselskaper situert i lavskatteland, er ulovlig i henhold til reglene om etableringsretten. Unntaket er hvis de nasjonale myndighetene finner at opprettelsen er utelukkende skattemessig motivert, og i det hele et kunstig arrangement, basert på observerbare faktorer.¹²⁹

3.1.3.5 C-411/03 SEVIC

Selv om denne avgjørelsen omhandler fusjoner, er enkelte av dommerens argumenter relevante for oppgaven, da det kan tolkes av avgjørelsen at retten for et selskap til å foreta

¹²⁶ C-196/04 premiss 44

¹²⁷ Op.cit premiss 45-47

¹²⁸ Op.cit premiss 65-67

¹²⁹ Op.cit. premiss 75

grenseoverskridende fusjoner med skattemessig kontinuitet følger direkte av etableringsretten i EU/EØS-avtalen.¹³⁰

SEVIC Systems AG var et selskap etablert i Tyskland. Det hadde inngått en avtale med det Luxemburgstiftede selskapet Security Systems Concept SA om en fusjon. Avtalen gikk ut på at Security Systems skulle overføre sine eiendeler til SEVIC i Tyskland, og med det opphøre å eksistere som et selskap i Luxemburg. Den tyske Amtsgericht (laveste rettsinstans i det tyske rettssystemet; kan sammenlignes med den norske tingretten) på det grunnlag at tysk lovgivning bare tillater fusjoner mellom selskap som er etablert i Tyskland. Saken gikk videre til den tyske Landgericht (andre rettsinstans), som stilte spørsmål til retten som er referert i avgjørelsens premiss 10.

Etter tysk lov var det ikke mulig for en slik type grenseoverskridende fusjon, som nevnt ovenfor, å bli registrert slik at det ble en lovlig konstellasjon. Etter tysk lov, kan nasjonale selskaper fritt fusjonere seg imellom, og bli registrert som et fusjonert selskap, uten å gå gjennom en likvidering av det ene selskapets eiendeler. At den tyske lovgivningen behandler interne fusjoner annerledes enn fusjoner med et grenseoverskridende element, ble etter domstolens syn å anse som en restriksjon på etableringsretten, og kan tillates bare dersom den forfølger et legitimt formål forenlig med traktaten, og er rettferdiggjort av tvingende grunner i offentlighetens interesse.¹³¹ Domstolen gikk så videre til en proporsjonalitetsvurdering.

Det mest relevante i denne dommen er domstolens utsagn i premiss 26:

«It should be noted in that respect that, whilst Community harmonisation rules are useful for facilitating cross-border mergers, the existence of such harmonisation rules cannot be made a precondition for the implementation of the freedom of establishment laid down by Articles 43 EC and 48 EC.»¹³²

¹³⁰ Naas et. al. 2011 s. 271

¹³¹ C-411/03 premiss 22-23

¹³² Op.cit. premiss 26

Av dette finner vi at det gis uttrykk for at etableringsfriheten gis «direkte anvendelse som selskapsrettslig grunnlag for en grenseoverskridende fusjon.»¹³³ Det er altså ikke nødvendig å ha inkorporert fusjonsdirektivet eller annen lovregulering på fellesskapsnivå. Og selv om dommen gjelder et selskapsrettslig spørsmål, gjelder den like mye for skattespørsmål som knytter seg til selskapsfusjoner.¹³⁴ Dette er spennende, da Norge ikke har implementert fusjonsskattedirektivet, som har en god del strengere regler når det kommer til utflyttingsskatt enn det som følger av EØS-avtalen.

Det ble i alle tilfeller funnet av proporsjonalitetsvurderingen av restriksjonen opprettholdt av Tyskland ikke var lovlig etter fellesskapsreglene, daværende art. 43 EC, jf. 48 EC.

3.1.3.6 Uttalelse fra Generaladvokaten 08.09.2011

8. september 2011 kom det en uttalelse fra Generealadvokaten (GA) angående sak C-371/10 National Grid Indus (NGI) v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond. Avgjørelsen gjaldt i all hovedsak nederlandske regler om utflyttingsbeskatning.

NGI var stiftet etter nederlandsk lov, og hadde sitt sete og sentrale ledelse i Nederland. NGIs eneste aktiviteter var å finansiere andre selskaper i gruppen (National Grid Transco Group) som var lokalisert i Storbritannia. I desember 2000 flyttet NGI dets ledelse og dets finansieringsaktiviteter til Storbritannia, hvilket førte til at Storbritannia så på NGI som bosatt, «resident,» i Storbritannia, mens Nederland anså Storbritannia som NGIs faste driftssted, «permanent establishment». Da NGI oppnådde en gevinst ved utflyttingen som følge av differansen mellom den engelske pund og den nederlandske gylden, ble det beregnet utflyttingsskatt.

¹³³ BFU 56/07 pkt. 1.2

¹³⁴ Ibid.

Etter nederlandsk lov vil et selskap ved utflytting fra Nederland bli beskattet for «all hidden reserves, gains and goodwill.»¹³⁵ Etter art. 4(3) i inntekstskattetraktaten mellom Storbritannia og Nederland, er et selskap ansett å være etablert i landet hvor selskapets sentrale styring og ledelse er lokalisert, «in the country where its effective management is located.»¹³⁶ Som det følger av den nederlandske Høyesteretts uttalelser, får dette den følgen at dersom et selskap flytter det sentrale styring og ledelse til et annet land vil det bli beregnet utflyttingsskatt, siden selskapet da ikke vil realisere dets eiendeler i Nederland.¹³⁷

Problemstillingen for retten var således om utflyttingsskatten som blir beregnet i Nederland bryter med etableringsretten i EFT art. 49 (tidl. Art. 43). GA uttalte først og fremst det følgende:

«(...) the Advocate General (AG) concluded that a company that is established under the laws of an EU Member State can invoke the freedom of establishment if such Member State imposes an exit tax without the option to (i) postpone the tax payment and (ii) to take into account subsequent losses on the hidden reserves of the assets transferred.»¹³⁸

Et selskap må altså, etter hennes syn, ha muligheten til først å kunne utsette skattebetalingen, og for det andre må det beregnes etterfølgende tap som selskapet lider som følge av at det tar ut dets eiendeler.

I proporsjonalitetsvurderingen anså GA at verdier opparbeidet i en medlemsstat bør beskattes der, mens verdier opparbeidet i landet selskapet flytter til, blir beskattet der. Dette ble ansett som en god begrunnelse for de nederlandske regler for utflyttingsskatten. Hun fant videre at utflyttingsskatten kan være i tråd med proporsjonalitetsprinsippet, da utflyttingsskatten fastslår hvilken andel av skattene som tilhører medlemslandet selskapet flytter fra. Videre er ikke den beregnede skatten spesielt mye høyere enn den som ville bli

¹³⁵ Art. 8 Vpb og Art. 16 i Income Tax Act 1964(IB)

¹³⁶ Art. 4(3) i 1980 UK-Netherlands tax treaty

¹³⁷ ECJ: Advocate General Kokott opines on Dutch exit tax rules bokstav b

¹³⁸ Op.cit. bokstav d

beregnet på et senere tidspunkt. I forhold til at skatten er umiddelbar, mente hun det ville foreligget proporsjonalitet om det hadde foreligget usikkerhet om når selskapet ville få en gevinst/et tap ved realisasjon. Med dette, mente GA videre at utsettelse med skattebetalingen, «tax deferral,» er et godt virkemiddel, som gir en tilsvarende sikkerhet m.h.t. skattebetalingen. Etter hennes syn bør betaling av skatten utsettes til eiendelene faktisk realiseres, og man får innsikt i en eventuell gevinst.

GA sa i hennes konklusjon at utflyttingsskatt kan forsvares på det grunnlag å ivareta et lands skattefundament ved å beskatte de gevinster som er opptjent i det spesifikke landet. Utflyttingsskatt kan derimot ikke bli rettfærdiggjort med begrunnelsen at det skal forebygge skatteunndragelse/-unngåelse. Å flytte et selskaps sete/sentrale ledelse er per definisjon ikke en kunstig, «artificial,» omorganisering, og det kan ikke utledes av den nederlandske lovgivningen at bestemmelsen spesifikt er ment til å hindre skatteunndragelse/-unngåelse.

3.1.4 Oppsummering dommer

Det er i stor grad den samme metodologien som benyttes i de ovenfor refererte avgjørelsen fra EU-domstolen og Generaladvokaten. Når domstolen skal se for seg om et lands lovgivning eller praksis innenbærer en restriksjon, tar de først for seg hvordan en tilsvarende transaksjon eller omorganisering ville ført til internt i en medlemsstat.¹³⁹ I alle de ovennevnte avgjørelsene har det blitt funnet at når det grenseoverskridende elementet legges til, endrer ofte et land hvordan lovgivningen treffer. Gjerne med bakgrunn i hensyn til uthuling av skattefundamentet eller illojale skattemessige transaksjoner eller omorganiseringer. Det er i stor grad proporsjonalitetsvurderingen som er avgjørende for å avgjøre om det foreligger et brudd med etableringsretten. Jeg vil nå ta for meg noen viktige elementer som har vært del av argumentasjonen i avgjørelsene.

Av De Lasteyrie finner vi at en restriksjon i etableringsretten er ulovlig, uavhengig av om den er lite viktig eller lite vidtrekkende. Dette er et viktig poeng, da det kan ramme et hvert hinder for et selskaps mulighet til å flytte utover landegrensene. Poenget er, om

¹³⁹ Naas et. al. 2011 s. 131

medlemslandet gjør det mindre sannsynlig for at selskapet vil flytte ut av riket, så konstituerer det en restriksjon på etableringsretten. Avgjørelsen i De Lasteyrie viser også at etableringsretten ikke bare sikrer et selskap fra å bli diskriminert mot i landet det flytter til, men også forbyr landet det kommer fra å hindre det i å flytte. M.t.p. utflyttingsskatt, var det heller ikke unnskyldende at skattyter hadde mulighet til å få utsatt skattebetalingen, da han uansett måtte yte sikkerhetsstillelse for skattekravet. Domstolen kommenterte videre at hjemmel for utflyttingsskatt i dette tilfellet rammet for generelt, da det var antatt at regelen skulle ramme skattytere med illegitime skattemessige formål. Det legges også til grunn i avgjørelsen at faren for uthuling av skattefundamentet ikke kan forsvare regler som er i strid med etableringsretten.

I Daily Mail var et av hovedpoengene at et selskap er et produkt av dets nasjonale lovgivning. Etter opprettelsen av SE-selskap, er dette til dels ikke riktig lenger.¹⁴⁰ Videre ble det i stor grad funnet at det skal en god del til for at en nasjonal regel om hva som skjer ved et selskaps utflytting skal konstituere et brudd med etableringsretten. I dette tilfellet ville riktignok selskapet beholde selskapsstatus samtidig som det flyttet dets sentrale styre og ledelse til utlandet, hvilket kan være en spesiell situasjon. Poenget er uansett at domstolen ikke kunne finne en etableringsrett for selskaper, tilsvarende den som finnes for fysiske personer. Videre innrømmet domstolen at problemstillingen som kjennetegner selskapers etableringsrett er noe som må løses av fremtidig lovgivning.

Problemstillingen og løsningen i Cartesio sammenfaller i stor grad med den i Daily Mail. Domstolen fant her at man ikke kan utlede en etableringsrett for selskaper slik som man kan for fysiske personer, på grunnlag av medlemslandenes lovgivnings mangel på homogenitet. Det presiseres likevel at det enkelte medlemsland ikke er immune mot brudd på etableringsretten. Det presenteres også her en uavklart rettsstilstand m.t.p. etableringsretten. Dette kan for meg virke inkonsistent med avgjørelser som er forutgående for Cartesio, som klart fastsetter en rett for selskaper til å etablere seg i et annet land, og et

¹⁴⁰ BFU 56/07 pkt. 1.2

forbud for medlemsland i å innføre restriksjoner i denne retten, se avgjørelsen i De Lasteyrie.

Avgjørelsen i Cadbury Schweppes er spennende og relevant i forhold norske regler om NOKUS-beskatning, samt sktl. §10-71 andre ledd, jf. sktl. §10-63. Avgjørelsen dreier seg om i hvilken grad selskaper som åpenbart har skattemessige motiver med en utflytting/etablering i en annen stat enn hjemstaten har krav på beskyttelse gjennom etableringsretten. Domstolen fant at rent skattemessig illojale etableringer ikke var beskyttet, men om det foregikk reell økonomisk aktivitet der og etableringen hadde forretningsmessige motiver, var det nok beskyttet av etableringsretten. Dette er ikke problematisert tidligere i oppgaven, men da Norge har regler i sktl. §10-71 andre ledd som ble lagt til etter lovendringen i 2011, fant jeg det relevant å ta med. I sktl. §10-71 andre ledd er det riktignok lagt vekt på «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet,» så man kan nok anta at denne er i tråd med domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes.

Avgjørelsen i SEVIC Systems dreier seg om fusjoner, som i liten grad er omtalt i oppgaven. Det viktigste i denne avgjørelsen er likevel at domstolen vektlegger at det ikke er nødvendig å ha inkorporert diverse spesiallovgivning (les: fusjonsskattedirektivet) for at man skal kunne påberope seg en rettighet etter de fire friheter, her etableringsretten. Dette er interessant, da Finansdepartementet nevner i brevvekslingen med ESA at Norge ikke har ratifisert skattedirektivet, og av den grunn mener Norge ikke er underlagt direktivets strengere regler. Dette stemmer for så vidt, men da domstolen nå i større grad er villig til å strekke rettighetene etter etableringsretten langt, spørres det om en implementering av direktivet er nødvendig for å bli rammet av reglene.

Etter Generaladvokatens synspunkter kan utflyttingsskatt være en god måte å bevare et lands skattefundament på, da eiendeler beskattes i det landet der de har opptjent sin verdi. Det foreligger likevel en restriksjon som må balanseres i en proporsjonalitetsvurdering. For at utflyttingsskatt således skal være lovlig, må det kunne gis utsettelse på skattebetalingen

til eiendelene realiseres. Det kan heller ikke rettferdiggjøres med hensynet til unngåelse av illojale skattemessige transaksjoner.

4 Konklusjon

4.1 Er det fremdeles rettslig disharmoni etter lovendringen?

4.1.1 Er det fremdeles brudd på EU-reglene etter lovendringen i sktl. §10-71?

Etter lovendringen i sktl. §10-71, nærmere bestemt regelens andre til femte ledd, har de norske reglene for utflyttingsbeskatning i stor grad kommet i den stand som var ønsket av ESA. Som hovedregel er det nå skattefritt for et selskap å utvandre, dersom selskapet flytter innad i EØS, jf. sktl. §10-71 andre ledd. Alt i alt, vil jeg anta at sktl. §10-71 ikke bryter med etableringsretten i den grad som er tatt opp av ESA, eller noen av dommene som er gjennomgått.

I brev av 10. mars 2010 reagerer ESA på at tidligere og potensielt høyere beskatning av selskapets eiendeler er et brudd med art. 31. Da en utflytting nå er skattefri innenfor EØS, vil det i utgangspunktet ikke lenger foreligge et brudd med etableringsretten i art. 31, jf. art. 34, etter sktl. §10-71. Spørsmålet blir satt på spissen når man går videre til å snakke om uttak av selskapets eiendeler og forpliktelser, slik det følger av sktl. §10-71 tredje ledd, jf. sktl. §9-14.

4.1.2 Er det brudd på EU-reglene gjennom bruk av sktl. §9-14?

Sktl. §9-14 er ikke nevnt i brev fra ESA av 10. mars 2010, men det blir tatt opp i brevet av 2. mars 2011. Dette er i hovedsak siden ESA reagerte på at det ble gitt utsettelse med skattebetalingen etter §9-14, men ikke etter sktl. §10-71. Utover denne bemerkningen ser det ikke ut som ESA hadde større problemer med sktl. §9-14. Tvert i mot reagerer ESA positivt på at skattebetalingen kan utsettes, at den kan omregnes ved etterfølgende realisasjon i tilflyttingsstaten, samt at skattebetalingen kan bli trukket om eiendelene ikke realiseres etter fem år.¹⁴¹

¹⁴¹ Event. No. 566521 pkt. 5.3.2.2 s. 26

I De Lasteyrie reagerer domstolen på skatt ved uttak av finansielle instrumenter, selv om det kunne bli gitt betalingsutsettelse på den skyldige skatten. Frankrikes begrunnelse for lovgivningen på området har også relativt likelydende hensyn som i Norge. Denne saken tar for seg uttak av eiendeler som en del av etableringsretten, noe som også gir mening for selskaper som ønsker å ta eiendeler og forpliktelser med, som et ledd i en etablering i utlandet. Et poeng i De Lasteyrie var riktignok at det var spesielt vanskelig å få utsettelse, samt at det må ytes sikkerhet. Til sammenligning kan en norsk skattyter gis utsettelse dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. §9-14 niende ledd. Etter samme ledd er sikkerhetsstillelse imidlertid ikke påkrevd hvis Norge har en tilfredsstillende informasjonsutvekslingsavtale med staten det flyttes til. Det er usikkert om det å få utsettelse med skattebetalingen er enkelt nok i Norge til at det tilfredsstiller kravene som er oppsatt i Lasteyrie. Men Norge har per dags dato informasjonsutvekslingsavtale med såpass mange EØS-land at det er en mulighet for at kravet om sikkerhetsstillelse sjelden aktualiseres innenfor EØS.

Det som kan være et problem per dags dato, er at det ikke gis betalingsutsettelse for alle typer eiendeler. Immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander er eksplisitt unntatt fra retten til betalingsutsettelse, jf. sktl. §9-14 niende ledd. Dette kan fort sies å være i strid med etableringsretten etter EØS-loven art. 31. Se blant annet Generaladvokatens uttalelse som er referert ovenfor.

4.1.3 Spesielt om immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander

Dette er som nevnt ovenfor, er også tatt opp i Naas et. al. hvor det så vidt nevnes i sammenheng med den initerte saken mot Norge.¹⁴² Det behandles av Naas et. al. senere i boken, uten at de kommer frem til noe annet enn at det sannsynligvis er i strid med EØS-avtalen. Dette vil jeg gi en nærmere betraktning om. I forarbeidene til sktl. §9-14 er det omtalt at for immaterielle eiendeler som er utviklet i Norge, som deretter tas ut, bør Norge

¹⁴² Naas et. al. 2011 s. 121

tilordnes en andel av urealisert gevinst.¹⁴³ Det er uttrykkelig sagt i Lasteyrie at vern mot uthuling av skattefundamentet ikke er et legitimt forhold som kan begrunne utflyttingsskatt. Generaladvokaten er derimot ikke kategorisk imot at dette kan brukes som gyldig begrunnelse. Det er vanskelig å bruke avgjørelsen i Lasteyrie og uttalelsen fra Generaladvokaten analogt for uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler, men det er nærliggende å tro at synspunktene ville forholdt seg relativt like. Etter innstillingen til sktl. §9-14 er det antatt at bl.a. overføring av immaterielle eiendeler er blant de viktigste praktiske eksempler på begivenheter som kan innebære uttak fra Norge.¹⁴⁴ Immaterielle eiendeler utgjør i det hele en sentral verdi i mange selskap, spesielt et selskaps egenutviklede forretningsverdi (goodwill).

Bestemmelsen i sktl. §9-14 er relativt ny, så det vil gjenstå å se hvilke implikasjoner den får. Men jeg vil anta, i samsvar med Naas et. al., at unntaket for immaterielle eiendeler spesielt, samt omsetningsgjenstander kan bli gjenstand for kritikk fra EØS-systemet og internt i Norge.

¹⁴³ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009)

¹⁴⁴ Innst. O. Nr 1 (2008-2009)

5 Litteraturliste

Bøker

Sejersted, Fredrik et. al. *EØS-Rett* 2. Utg. Universitetsforlaget 2004

Kølle, Marianne Trojahn *Exitbeskatning af Danske Selskaber* 1. Utg. København 2008

Zimmer, Frederik *Internasjonal Inntektsskatterett* 4. Utg. Universitetsforlaget 2009

Skattedirektoratet *Lignings-ABC 2009/10* 31. Utg. Gyldendal Akademisk Forlag 2010

Brudvik, Arthur J. *Skatterett for Næringsdrivende* 33. Utg. Cappelen Akademisk Forlag 2010

Zimmer, Frederik *Bedrift, Selskap og Skatt* 5. utg. Universitetsforlaget 2010

Naas, Henning et. al. *Norsk Internasjonal Skatterett* 1. Utg. Universitetsforlaget 2011

Norsk Lovgivning

1992 Lov nr. 109 av 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)

1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Norske Rettstidende

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 1937 s. 443

Forarbeider og andre Stortingsdokumenter

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer

Innst. O. Nr. 1 (2008-2009) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer

Prop. 78L (2010-2011) Proposisjon til Stortinget – Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)

Forskrifter

FOR 1999-11-19 nr 1158: Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)

Bindende Forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet

BFU 25/05 Spørsmål om utenlandsk selskap er skattemessig hjemmehørende i Norge og faller inn under fritaksmetoden (skatteloven §§ 2-2 og 2-38)

BFU 37/06 Spørsmål om skattemessige konsekvenser ved omdanning av allmennaksjeselskap til SE-selskap og flytting av SE-selskap ut av Norge

BFU 56/07 Spørsmål om fusjon over landegrensene

Avgjørelser i EU-domstolen

Sak C-81/87 The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.

Sak C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

Sak C-411/03 SEVIC Systems AG

Sak C-196/04 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v.
Commissioners of Inland revenue

Sak C-210/06 Cartesio Oktató és Szolgáltató bt

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker (Utvalget)

Utv. 1998 s. 848

Uttalelser fra GeneralAdvokaten i EU

Opinion delivered by Advocate General Kokott of the European Court of Justice (ECJ) on
8 September 2011 in the case of National Grid Indus v. Inspecteur van de Belastingdienst
Rijnmond (C-371/10)

Internasjonale retningslinjer

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

Norsk oversettelse på

[http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-
internprising.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/brv/2002/0055/ddd/pdfv/156776-internprising.pdf)

Gyldendal Rettsdata Lovkommentarer

Lovkommentar av Per Helge Stoveland til Skatteloven

Lovkommentar av Henrik Bull til EØS-loven

